Das solothurnische Gemeinde-Steuerrecht

Dissertation

der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte

vorgelegt von

Franz Joseph Jeger

(von Solothurn)

1934 — Buchdruckerei «Gutenberg» — Lachen

Das solothurnische Gemeinde-Steuerrecht

Dissertation

der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern zur Erlangung der Würde
eines Doktors beider Rechte

vorgelegt von

Franz Joseph Jeger
(von Solothurn)

1934 — Buchdruckerei «Gutenberg» — Lachen

Die Fakultät hat diese Arbeit am 1. März 1934 auf Antrag von Prof. Dr. Blumenstein als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgeführten Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

Meinen lieben Eltern.

INHALTSANGABE

Abkürzungen V
Quellen V
Literatur VI
Vorwort 1

A. Einleitung.

§ 1. Geschichtlicher Ueberblick 3
§ 2. Die kommunale Steuerhoheit 8
§ 3. Träger der kommunalen Steuerhoheit . . . 25
§ 4. Die Steuerordnung nach Gemeindegesetz . . . 28
§ 5. Das Verhältnis des Gemeindesteuerrechts zum Staatssteuerrecht 31
§ 6. Die Steuer 36
§ 7. Das Steuerrecht 39
§ 8. Quellen des soloth. Gemeindesteuerrechts . . . 40

B. Materielles Steuerrecht.

1. Kapitel: Das subjektive Moment im Steuerrechtsverhältnis.

§ 9. Subjektiver Aufbau 44
§ 10. Die Steuerforderung 60
§ 11. Träger der Steuerpflicht 67
§ 12. Einwirkung der Steuerpflicht auf Drittpersonen . . 91
§ 13. Die räumliche Abgrenzung der Steuerhoheit . . . 96

2. Kapitel: Das objektive Moment im Steuerrechtsverhältnis.

§ 14. Das Steuerobjekt 105
§ 15. Die Steuerbemessungsgrundlagen 121
§ 16. Das Steuermaß 154

3. Kapitel: Das konstitutive Moment im Steuerrechtsverhältnis.

§ 17. Das Zeitmoment in der Steuer 165
§ 18. Das Sicherungsmoment in der Steuer 170
§ 19. Steuerrückforderung, Steuererlaß, Steuernachforderung 174
§ 20. Das Steuerstrafrecht 181

C. Formelles Steuerrecht.

4. Kapitel: Die Steuerveranlagung.

§ 21. Die Struktur der Veranlagung 197
§ 22. Die Organisation der Veranlagung 203
§ 23. Das ordentliche Veranlagungsverfahren 210
§ 24. Die Feststellungsmittel der Veranlagung . . . 228

5. Kapitel: Die Steuerjustiz.

§ 25. Gegenstand und Aufbau der Steuerjustiz . . . 232
§ 26. Die Justizorganisation 237
§ 27. Allgemeine Grundsätze des Verfahrens 245
§ 28. Der Steuerrekurs 253

6. Kapitel: Die Steuervollstreckung.

§ 29. Der Steuerbezug 266

ABKÜRZUNGEN.

AG	= Aktiengesellschaft.
A.S.	= Amtliche Sammlung.
BG	= Bundesgericht und dessen Entscheide.
BV	= Bundesverfassung vom 29. Mai 1874.
GG	= Gemeindegesetz vom 22. Oktober 1871.
KR	= Kantonsrat.
KRB	= Kantonsratbeschluß.
KRVerh.	= Kantonsratsverhandlungen.
KV	= Kantonsverfassung vom 23. Oktober 1887.
OR	= Obligationenrecht.
ORK	= Oberrekurskommission.
RB	= Rechenschaftsbericht des RR.
RR	= Regierungsrat.
RRB	= Regierungsratsbeschluß.
RRP	= Regierungsratsprotokoll.
StK	= Steuerkommission der Gemeinde.
StStG	= Staatssteuergesetz vom 17. März 1895.
VVO	= Vollziehungsverordnung.
ZGB	= Zivilgesetzbuch.
B.-Gde.	= Bürgergemeinde.
K.-Gde.	= Kirchgemeinde.

QUELLEN.

Solothurner Kantonsblatt, Proklamationen, Beschlüsse und Verordnungen der Regierung des Kt. Solothurn, 1813 ff. (zit. Sol. Kt.-Blatt, S. . . .)

Amtliche Sammlung der Gesetze und Beschlüsse des Kt. Solothurn, 1841 ff. (zit. A.S. . . . S. . . .)

Amtliche Sammlung der in Kraft bestehenden Gesetze und Verordnungen für den Kt. Solothurn vom Jahre 1803 bis 1883, 3 Bände, (Sammlung Brosi, Solothurn 1884/85). (zit. A.S. 1803/83, II, S. . . .)

Verhandlungen des Kantonsrates von Solothurn 1871 ff. (zit. KRVerh., S.)

Rechenschaftsberichte des Regierungsrates des Kt. Solothurn an den Kantonsrat 1870 ff. (zit. RB . ., S. . ., RRP . ., Nr. . .).

Berichte der Oberrekurskommission des Kt Solothurn an den Kantonsrat 1925—1931. (zit. ORK . ., Ber., Nr. . . ., S. . . .)

Entscheidungen des schweizerischen Bundesgerichtes, Amtliche Sammlung, (zit. BG . . . I, S. . . .).

Kantonsverfassung vom 23. Oktober 1887 (zit. KV Art. . . .).

Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (zit. BV Art. . . .).

Steuerreglemente der Einwohnergemeinden (zit. z. B. Solothurn § 11). Es wurden für Zusammenstellungen und Nachweise stets diejenigen Reglemente verwendet, die bis zum September 1933 auf der Kanzlei der ORK vorlagen; neuere Reglemente konnten nicht herangezogen werden. Ferner wurden verwendet:
14 Reglemente von Bürgergemeinden (zit. B.-Gde. Subingen).
38 Reglemente von Kirchgemeinden (zit. K.-Gde. St. Niklaus).
Weitere Steuerreglemente lagen auf der Kanzlei der ORK nicht vor; die Verweisungen auf Bürger- und Kirchensteuerreglemente sind deshalb nicht vollständig.

Bericht zur Steuerreform, erstattet an die kantonsrätliche Kommission durch das Finanzdepartement des Kt. Solothurn, III. Teil, Manuskript, Solothurn, 1931; die zahlenmäßigen Verweise in den §§ 15 und 16, Steuerbemessungsgrundlagen und Steuermaß, fußen auf den statistischen Zusammenstellungen dieses Berichtes pro 1930.

LITERATUR.

Blumenstein E., Schweiz. Steuerrecht, Tübingen, 1926. (zit. Blumenstein I. 345 = Blumenstein I. Bd. 345.)

Blumenstein E., Die analoge Anwendung des Verfahrens in Streitigkeiten über öffentliche Leistungen in der bernischen Verwaltungsrechtspflege, Monatsschrift für bern. Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bd. II, 246.

Blumenstein E., Das neue bernische Gemeinderecht, Monatsschrift für bern. Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bd. 16, S. 1.

Blumenstein E., Die Bedeutung zivilrechtl. Begriffe für das moderne Steuerrecht, Festgabe für Eugen Huber.

Burkhardt W., Kommentar zur Schweizer. Bundesverfassung, Bern 1931.

Burckhardt W., Gutachten an Dr. Theiler, Olten, v. 31. I. 1933.

Dietschy H., Gemeindeautonomie und Gemeindeaufgaben nach soloth. Recht, Zürich 1918.

Fleiner F., Schweiz. Bundesstaatsrecht, Tübingen 1923.

Fleiner F., Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, Tübingen 1928.

Glutz V., Die Kirchgemeinde und ihr Eigentumsrecht, Diss. Freiburg 1919.

Hirzel, Die Aufsicht des Staates über die Gemeinden, Diss. Zürich 1922.

Hitz H., Steuersubstitution, Diss. Zürich 1930.

Jäggi Peter, Die solothurnische Bürgergemeinde, Diss. Freiburg 1934.

Lätt H., Das Gemeindegesetz des Kantons Solothurn, Olten.

Mäder R., Der Rechtsschutz in Steuersachen im Kanton St. Gallen, Diss. Freiburg 1928.

Maier, Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Auflage 1924.

Niederer M., Die Gemeindefinanzen des Kantons Solothurn, Diss. Zürich 1928.

Oswald W., Der Rechtsschutz in Steuersachen nach aargauischem Recht, Aarau 1932.

Oswald W., Die Steuerveranlagung, Aarau 1932.

Reinert J. B., Civilgesetzbuch für den Kanton Solothurn, Personenrecht, mit Anmerkungen, Solothurn 1842.

Reinhart Fritz, Die Gemeindeautonomie nach solothurn. Recht, Diss. Zürich 1934.

Schneebeli, Bundesgerichtl. Rechtsprechung in Steuersachen, besonders betr. die Doppelbesteuerung, Zürich 1922.

Schollenberger, Das Staats- und Verwaltungsrecht der schweizer. Kantone 1898/1900.

Studer Ch., Staat und Kirche im Kanton Solothurn, Diss. Bern 1933.

Walthard, Die Gliederung der Gemeinden, Diss. Bern, 1924.

Weber M., Die neuere Entwicklung der Staatssteuern im Kt. Solothurn, Diss. Zürich 1926.

Zellweger E., Die Verwaltungsjustiz der Kantone im Gebiet ihrer direkten Steuern, Diss. Bern 1926.

Die Staats- und Gemeindesteuern im Kanton Solothurn, vom Finanzdepartement und Departement des Innern, Bern 1900.

VORWORT

In der Systematik und in der Fassung der steuerrechtlichen Begriffe folgt diese Arbeit dem Werk von Prof. Dr. E. Blumenstein «Schweizerisches Steuerrecht», weil auf diese Weise am ehesten eine vollständige Erfassung der Materie zu erreichen und der Arbeit, die auch praktischen Zwecken dienen will, eine einheitliche theoretische Unterlage gesichert war.

Meinem verehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. E. Blumenstein, spreche ich für die Anregung zu diesem Thema sowie für die wertvollen Ratschläge bei der Abfassung der Arbeit meinen aufrichtigen Dank aus. — Herrn Dr. Ch. Hammer, Sekretär der Oberrekurskommission des Kt. Solothurn, danke ich für seine Hinweise auf die Praxis der ORK sowie für die Ueberlassung des reichhaltigen Archivs der ORK.

Das solothurnische Gemeinde-Steuerrecht.

A. Einleitung.

§ 1.
Geschichtlicher Ueberblick.

«Zu der Zeit, da die Staatsbehörde die Vorschriften für die Rechnungsführung in den Gemeinden aufstellte, die heute noch gelten, bestand in den letztern noch keine direkte Steuer. Hatte eine Gemeinde außerordentliche Ausgaben beschlossen, zu deren Deckung die ordentlichen Einnahmen der Gemeinden nicht ausreichten, so wurden die nötigen Mittel durch eine «Telle» beschafft, d. h. es wurde eine Steuer auf das Grundeigentum (Land) verlegt. Der daherige Beschluß oder «Tellplan» mußte dem RR zur Genehmigung vorgelegt werden.

«Ueberdies mußten eine ganze Reihe von jährlich wiederkehrenden oder von einmaligen Ausgaben für bestimmte Zwecke von denjenigen getragen werden, welche ein materielles Interesse daran hatten (also Vorzugslasten), so z. B. mußten die Häuserbesitzer die Kosten zur Anschaffung einer notwendig gewordenen Feuerspritze durch eine Extrasteuer decken und auch gewissse Utensilien für Feuerlöschzwecke, wie z. B. Feuereimer, selbst anschaffen. An die Besoldung der Lehrer hatten die Eltern im Verhältnis der Zahl ihrer schulpflichtigen Kinder gewisse Beiträge (Schulgeld) zu zahlen. Die Kosten für den Unterhalt der Brunnen wurden von den Brunnengenossen bestritten, das Wartegeld der Hebammen von den Haushaltungen, der Bannwartgehalt von den Gabenholzberechtigten, ähnlich der Sigrist- und Dorfwächtergehalt.» [1])

Eine erste Rechtsnorm für das Gemeindesteuerrecht des Kantons Solothurn findet sich in einem Cirkular des kleinen Raths des Kt. Solothurn an alle Oberamtsmänner vom 23. Juny 1813; um den

[1]) Die Staats- und Gemeindesteuern im Kt. Solothurn, Vom Finanzdepartement und Departement des Innern, Bern 1900, S. 19 f.

«Mißbräuchen bei Gemeindstellen zu steuern», wurde beschlossen:

«1. Die gewöhnlichen Gemeinds-Tellen können auf dem alten Fuß fortbezogen werden.

2. Sollte aber von einer Gemeinde eine neue außerordentliche oder größere Gemeinds-Telle gemacht werden wollen, so solle dieselbe gehalten sein, die Bewilligung des Herrn Oberamtmanns dafür einzuholen; die Abtheilung derselben soll aber allen dabei Interessierten gemacht werden, damit sie bei den betreffenden Behörden ihre Bemerkungen darüber eingeben können, wozu ihnen eine Zeitfrist von 14 Tagen bewilligt ist.» [2])

Dieser Erlaß bedeutet die ausdrückliche Anerkennung der Steuerautonomie der Gemeinden im bisher üblichen Rahmen. Immerhin will der Staat, veranlaßt durch gewisse Mißbräuche, ein Aufsichtsrecht über das Gemeindesteuerwesen ausüben, indem außerordentliche oder größere Gemeindesteuern der Genehmigung des Oberamtmanns unterliegen und den Beteiligten ein Einspruchsrecht zustehen soll. Materielle Normen über die Ausgestaltung des Steuerrechts sind damals nicht aufgestellt worden. Es war wohl die Meinung daß die Gemeinden in der Besteuerung ihrer Bürger nach den bisher üblichen Grundsätzen frei sein sollen.

Ein Beschluß des kleinen Rats der Republik Solothurn vom 5. Jänner 1818, der als Kreisschreiben an alle Oberamtmänner gelangte, zeigt, daß der Staat die Schranken der Gemeindeautonomie im Steuerwesen enger zu ziehen begann: «Schon öfters hat es sich ereignet, daß von eint oder anderer Gemeinde des Kantons zu Bestreitung von außerordentlichen Gemeindebedürfnissen, Beyträge oder Auflagen ausgeschrieben worden, ohne daß hiezu die obrigkeitliche Bewilligung vorhanden gewesen. Um dieses zu verhindern, und damit dadurch so viel möglich allfälliger Unverhältnismäßigkeit und Willkür in solchen Maßnahmen vorgebogen werde, habt ihr die Gemeinden aufmerksam zu machen, daß zu außerordentlichen Steuerausschreibungen zuvor immer unsere Bewilligung eingeholt und zu diesem Ende wir über die Art, wie diese Auflagen verlegt werden sollen, einberichtet werden müssen.» [3])

Damit sind die Gemeindesteuern der staatlichen Oberhoheit und Bewilligung des kleinen Rates selber unterstellt; der kleine Rat hat sich sogar vorbehalten, über die Art, wie die Steuern verlegt werden sollen, unterrichtet zu werden.

Eine ausdrückliche Gesetzesvorschrift über das Steuerwesen der Gemeinden findet sich im Gemeindegesetz vom 15. Juli 1831 «über Einrichtung des Gemeindewesens der Republik Solothurn mit Ausnahme der Stadtgemeinde Solothurn». Das Gesetz «brachte aber in

[2]) Cirkular des kleinen Raths vom 23. Juny 1813, Sol.Kt.Blatt 1813, S. 32 f.
[3]) Beschluß des kleinen Raths vom 5. Jänner 1818, Sol.Kt.Blatt 1818. S. 3.

die vorher bestandene Uebung auf diesem Gebiet wenig Aenderung» [4]). Sein § 30 lautet: «Die Anlegung von Steuern und deren Verwendung kann nur durch die ganze Gemeinde festgesetzt und genehmigt werden; betreffen solche die äußern Güterbesitzer und Hintersäße, so soll ihnen der daherige Steuerplan zur Kenntnis gebracht werden, damit sie ihre allfälligen Bemerkungen darüber im Kleinen Rat machen können, dessen Einwilligung vorbehalten ist.» [5]) Das Gesetz kennt nur die Bürgergemeinde als einzige öffentliche Korporation auf dem Gemeindegebiet (§ 1). Bezeichnend ist, daß nur die versammelte Gemeinde einen Steuerbezug zur Deckung bestimmter Bedürfnisse beschließen kann, und nicht die Gemeinderäte von sich aus [6]). Diese Bestimmung hat sich in allen spätern Gemeindegesetzen wiederholt. Die Einwilligung des kleinen Rates ist vorbehalten; und zwar «hängt die Ausschreibung einer Steuer in allen Fällen von der Bewilligung der Regierung ab». [7]) «Ueber die Art der Verlegung der Steuer auf gewisse Steuerfaktoren enthält das Gesetz noch keinerlei Vorschrift». [8])

Das Gesetz vom 18. Dezember 1837 [9]) hatte verordnet, daß die Ansassen frei seien von Leistungen, zu solchen Gemeindeeinrichtungen, wovon die Bürger den ausschließlichen Genuß haben. Der § 76 des solothurnischen Civilgesetzbuches vom 23. Februar 1838 bestimmt nun: «Der Niedergelassene hat an die Gemeindelasten seines Wohnortes im gleichen Verhältnis beizutragen, wie die Gemeindebürger selbst, sofern die Beiträge aus den Mitteln der einzelnen Bürger entrichtet werden» (soweit § 76). «Die Ansassen sind also überall zu Beiträgen verpflichtet, wenn solche auch von den Bürgern geleistet werden.» [10]) § 77 des C.G.B. enthält eine Norm für die Besteuerung der Liegenschaften: «Die in einer Gemeindeeinung gelegenen Liegenschaften können für alle Lasten in Anspruch genommen werden, die Eigentümer mögen in der Gemeinde wohnen und dort Bürger sein oder nicht.»

Am 12. März 1840 wurde ein Gesetz über die Einrichtung des Gemeindewesens erlassen, welches auch die Stadt Solothurn dem genannten Gemeindegesetz vom 15. März 1831 unterstellte. [11])

Am 14. September 1853 wurde verfügt, daß Steuerpläne, die auch außer der Gemeinde wohnhafte betreffen, im Amtsblatt ausgekündet werden sollen, mit Eröffnung einer Einsprachefrist von 14 Tagen. [12])

---

[4]) Staats- und Gemeindesteuern, 1900, S. 20.
[5]) Gesetz vom 15. Juli 1831, Sol.Kt.Blatt, 1831, S. 75 ff.
[6]) JB. Reinert, Civilgesetzbuch für den Kt. Solothurn, Anm. zu § 77, S. 54 f.
[7]) Reinert, Civilgesetzbuch, Anm. zu § 77, S. 55.
[8]) Staats- und Gemeindesteuern, aaO., S. 20. Sol Kt.Blatt, 1832, S. 21 f.
[9]) Gesetz vom 18. Dez. 1837, Sol.Kt.Blatt, 1837, S. 201 f.
[10]) Reinert, C.G.B., S. 55.
[11]) Gesetz vom 12. März 1840, sol.Kt.Bl. 1840, S. 23.
[12]) Lätt, Das Gemeindegesetz, S. 143.

Am 7. März 1859 wurde vom Kantonsrat ein Gesetz über die Gemeindeorganisation angenommen. Es enthält eingehendere Bestimmungen über das Gemeindesteuerwesen, die sich nicht stark von denen des heute geltenden Gesetzes unterscheiden. [13]) Das Gesetz legt in § 11 Al. 2 die Steuerfaktoren fest, die der Besteuerung durch die Gemeinden in billigem Verhältnis unterliegen, nämlich Liegenschaften, übriges Vermögen, Einkommen aus der Berufstätigkeit, Personen und Haushaltungen. Steuerfrei werden erklärt die Kirchen, Schulgebäude und Gebäude anderer öffentlicher Wohltätigkeitsanstalten. «Von der Schatzung der Liegenschaften ist die Hälfte der darauf lastenden Schulden abzuziehen.» Als allgemeiner Grundsatz wird § 76 C.G.B. vorgeschrieben, der den Niedergelassenen die Pflicht auferlegt, im gleichen Verhältnis an die Gemeindelasten beizutragen wie die Bürger selbst. Dieses Gesetz spricht zum ersten Male den Grundsatz der Steuerautonomie der Gemeinden klar aus in § 9 Z. 4, wo der Gemeinde das Recht zugestanden wird, Steuern auszuschreiben. Auch die allgemeine Aufsicht des Staates über das Gemeindewesen wird in § 27 des Gesetzes ausgesprochen. Nach § 11 Al. 3 unterliegt jeder Steuerplan der Genehmigung des RR; dieser entscheidet auch über event. Beschwerden. Zum Unterschied vom GG von 1871 wird also die Genehmigung der Steuerreglemente durch den RR strikte gefordert; tatsächlich haben die Gemeinden dem RR ihre Steuerpläne immer eingesandt, wie sich aus den Rechenschaftsberichten ergibt. [14]) Ueber die Besteuerungsart und den Beschluß von Steuerplänen hat der RR am 24. Aug. 1859 besondere Weisungen und Erläuterungen zum Gesetz erlassen.

Ein Kantonsratsbeschluß vom 10. Mai 1864 regelt die Besteuerung des Staatsvermögens zu Gemeindezwecken [15]) [16]); er ist heute noch in Geltung.

In die Staatsverfassung des Kt. Solothurn wurde am 10. Oktober 1869 [17]) Art. 5 aufgenommen, der dem Gesetzgeber die Pflicht auferlegt, die Revision des Gemeindegesetzes vom 9. März 1859 im Sinne größerer Selbständigkeit der Gemeinden und ihrer Verwaltung, und im Sinne der Ausdehnung der Stimmberechtigung auf Niedergelassene in Steuerangelegenheiten an die Hand zu nehmen. Gestützt auf diese Verfassungsbestimmung entstand das Gesetz betr. Organisation des Gemeindewesens vom 22. Oktober 1871, welches die Grundlage des heutigen Gemeindesteuerrechtes darstellt. [18])

Der Wille, den Gemeinden größere Selbständigkeit zu geben, wirkte sich in diesem Gesetz gerade in Bezug auf das Steuerwesen

[13]) Gesetz vom 7. März 1859, A.S. 1858/61, S. 158.
[14]) RB 1871, S. 142; s. unten § 2 Z. 5., RB 1870, S. 11.
[15]) KRB vom 10. Mai 1864, A.S. 1803/83, II, S. 344.
[16]) Vgl. unten § 11 Z. 2 c); § 26 Z. 1.
[17]) KV vom 10. Okt. 1869, A.S. 1866/1870, S. 296 f.
[18]) Gesetz vom 22. Okt. 1871, A.S. 1803/83, II, S. 311 f.

aus; so wurde die Genehmigung der Steuerpläne durch den RR nicht mehr gefordert. Der Berichterstatter des RR hat im KR bei der Eintretensdebatte für das GG die Grundsätze genannt, die für den Entwurf des GG maßgebend waren; in Bezug auf Steuerwesen u. a.:

«1. Stimmberechtigung der Niedergelassenen in Steuerfragen.

«3. Recht der Gemeinden, Steuerkommissionen zu wählen, die das Steuerwesen besorgen.

«11. Bezüglich des Steuerwesens:

«a). daß die Steuern zu Anfang des Jahres, gestützt auf das Budget, anbegehrt und im gleichen Jahre bezogen werden.

«b). daß die Steuern für kirchliche und pfarramtliche Bedürfnisse nur von den Bekennern der gleichen Konfession bezogen werden dürfen.

«c). daß die bisherigen Steuerfaktoren beibehalten, aber die Liegenschaften nach ihrem wahren Wert, anstatt nach der Grundbuchschatzung taxiert werden sollen, wogegen dann die Hypothekenschulden ganz, anstatt nur zur Hälfte, abzuziehen sind.

«d). Neuordnung des Rekurswesens; insbesondere soll ein Rekurs gestattet sein, wenn eine Mehrheit von Niedergelassenen und Bürgern beharrlich die Steuerausschreibung verweigern sollte, obschon die Fonds der Gemeinde zur Deckung der Bedürfnisse nicht ausreichen.» [19])

Das GG von 1871 wurde durch mehrere Recht schaffende Erlasse ausgelegt, abgeändert, teilweise aufgehoben. Besonders wichtig war die BV vom 18. Mai 1874, die KV vom 12. Dez. 1875 und die KV vom 23. Okt. 1887 in Bezug auf die Stellung von Bürgern und Niedergelassenen.

Vom RR wurde am 15. Juli 1881 eine Vollziehungsverordnung zum GG erlassen, und im Oktober des gleichen Jahres stellte der RR den Gemeinden ein sog. Normalsteuerreglement als Beispiel für ihre Steuerpläne zur Verfügung.

Von besonderer Bedeutung für das solothurn. Gemeindesteuerrecht wurde in der Folge das Gesetz betr. die direkte Staatssteuer vom 17. März 1895 und die VVO zu diesem Gesetz vom 30. Mai 1896. [20])

Das Gesetz betr. Abänderung des Beschwerdeverfahrens bei der Staats- und Gemeindesteuer vom 29. März 1925 regelt das Rekurswesen auf neuer Basis. [21]) Seit dem Ende der 80er Jahre verstummten im KR, in der Presse und im Volk die Forderungen nach einer Neuordnung des Gemeindesteuerwesens, nach einem neuen GG überhaupt, nicht mehr bis auf den heutigen Tag. Ein revidiertes GG fand im Jahre 1876 keine Gnade beim souveränen Volk; seit-

[19]) KRVerh. 1871 (11. Sept.), S. 111.
[20]) Vgl. unten § 5.
[21]) Vgl. unten § 26, § 28.

her gelangte kein Entwurf mehr vor die Volksabstimmung. Nach dem Krieg aber verlangte die Finanzlage des Kantons und der Gemeinden dringend eine Neuregelung des Steuerwesens. Am 9. Sept. 1924 wurde die 1. Lesung eines Gesetzes betr. die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom KR erledigt. Zur 2. Lesung dieses Gesetzes ist es noch nicht gekommen. Die Einführung des vorliegenden Gesetzesentwurfes als Gesetz würde eine große Umwälzung des ganzen Gemeindesteuerwesens bedeuten im Sinne einer weitgehendn Vereinheitlichung der Staats- und Gemeindesteuern.[22]) Die Steuer würde nach einheitlichem Verfahren und einheitlichen Grundsätzen für Staat und Gemeinden erhoben. Die Autonomie der Gemeinden, die sich im Kt. Solothurn wie kaum anderswo, im Volksbewusstsein verwurzelt hat, würde dadurch auf dem Gebiet des Steuerwesens beschränkt, aber das Steuerwesen von Staat und Gemeinden einfacher und praktischer gestaltet.

§ 2.
Die kommunale Steuerhoheit.

1. BEGRIFF DER STEUERHOHEIT.

Die Steuerhoheit ist ein Teil der Verwaltungshoheit. Diese ihrerseits ist ein Ausfluß der *Gebietshoheit.*

Die Gebietshoheit ist die Herrschaft über alle Personen und Sachen, welche sich in einem Gebiet befinden.[1]) Sie kommt zunächst nur einem Staatswesen zu. Der Staat kann aber seine Gebietshoheit bis zu einem gewissen Grade den ihm untergeordneten Gemeinwesen übertragen. Der Uebertragung dieser derivativen Gebietshoheit geht parallel die Uebertragung einer gewissen, Selbstverwaltung, *Autonomie.* Gemeinwesen, denen der Staat Teile seiner Gebietshoheit und die Selbstverwaltung überläßt, heißen *Selbstverwaltungskörper.* «Ein Selbstverwaltungskörper ist ein durch den Staat mit Gebietshoheit und Autonomie ausgestatteter Personenverband des öffentlichen Rechts zur Besorgung gewisser Verwaltungsaufgaben.»[2]) Als Selbstverwaltungskörper kommen die Gemeinden in Betracht. Ein Ausfluß der Gebietshoheit und Selbstverwaltung ist die *Steuerhoheit*, d. h. die Stellung, die einem Gemeinwesen erlaubt, eine Steuerleistung kraft öffentlichen Rechts von den Gewaltunterworfenen zu fordern.

---

[22]) Vgl. unten § 5.
[1]) Blumenstein I, 1.
[2]) Blumenstein, Das neue bernische Gemeinderecht, M.-Schrift für bern. Verwaltungsrecht, Bd. XVI, S. 7.

2. DIE BEGRÜNDUNG DER STEUERHOHEIT DER SOLOTHURNISCHEN GEMEINDEN. [3])

Die Staatsverfassung des Kt. Solothurn vom 23. Okt. 1887 anerkennt in Art. 52 als öffentlich-rechtliche Gemeinwesen die Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden, Kirchgemeinden, die der staatlichen Organisation unterliegen. Sie überträgt ihnen in Art. 54 KV die Selbstverwaltung: «Die Gemeinden ordnen innerhalb der Schranken der Verfassung und der Gesetze ihre Angelegenheiten selbständig». Damit ist den Gemeinden ihr Charakter als Selbstverwaltungskörper verfassungsmäßig garantiert; allerdings ist die Selbstverwaltung der Gemeinden an die Schranken von Verfassung und Gesetz gebunden. Nach Art. 53 KV kann die Bildung, Vereinigung oder Auflösung, sowie die Veränderung in der Umschreibung bereits bestehender Gemeinden nur auf Verlangen der Gemeinden durch den KR stattfinden. Dadurch ist der Stand der Gemeinden, auch in Bezug auf ihr Gebiet als Grundlage ihrer Autonomie, gewährleistet.

«Aber die Aufgaben der Gemeinden und die Mittel, sie zu lösen, werden ihnen nicht durch die Verfassung, sondern durch das Gesetz zugemessen. Die Selbständigkeit, welche Art. 54 KV den Gemeinden gewährleistet, hat also mehr die Bedeutung einer allgemeinen Anweisung an den Gesetzgeber, den Gemeinden eine gewisse Selbständigkeit zu geben, als die Zusicherung bestimmter Kompetenzen an die Gemeinden; und die Bedeutung der Selbständigkeit als verfassungsmäßiges Recht der Gemeinden liegt weniger im Anspruch auf einen Kreis unentziehbarer Kompetenzen, als im Anspruch, daß ihnen von den Aufsichtsbehörden die einmal vom Gesetz zuerkannten Kompetenzen nicht willkürlich geschmälert werden sollen.» [4])

Es erhebt sich die Frage, ob in der durch Art. 54 KV garantierten Selbstverwaltung auch die Steuerhoheit der Gemeinden schon enthalten sei, d. h. ob die Steuerhoheit der Gemeinden auch verfassungsgemäß gewährleistet sei. Das würde bedeuten, daß den Gemeinden das Recht auf Steuerhoheit nur durch Revision der KV entzogen oder beschränkt werden könnte.

An sich ist allerdings die Steuerhoheit ein Teil und Ausfluß der Gebietshoheit und Selbstverwaltung, die den Gemeinden durch Verfassung zusteht. Aber die Steuerhoheit stellt doch einen ganz eigen gearteten und die Gemeindebevölkerung besonders stark berührenden Teil der Selbstverwaltung dar, daß nach der herrschenden Verwaltungsrechtswissenschaft aus der bloß allgemeinen Verleihung der Autonomie als solcher die Steuerhoheit für einen Selbstverwaltungskörper nicht ohne weiteres resultiert, daß vielmehr die Steuerhoheit

[3]) Vgl. zu diesem Thema: Reinhart F., Die Gemeindeautonomie nach soloth. Recht.

[4]) Burckhardt, Gutachten an Dr. Theiler v. 31. Jan. 1933.

nur durch ausdrückliche Norm übertragen werden kann.[5]) Die Steuerhoheit der soloth. Gemeinden fließt also nicht aus Art. 54 der KV.

Nur für eine Art von Gemeinden, für die Bürgergemeinden, legt die Verfassung selber die Steuerhoheit fest in Art. 68 Al. 3 KV; «Für die Bestreitung der Armenbedürfnisse sind das Armengut, allfällige besondere Stiftungsgüter, das allgemeine Ortsbürgergut und die Steuerkraft der Ortbürger in Anspruch zu nehmen.» Diese Gewährleistung der Steuerhoheit für die Bürgergemeinden ist ein billiger Ausgleich für die ihnen durch die KV übertragene Pflicht, die Armen der Gemeinde zu unterstützen (Art. 68 Al. 2 KV).

Die Grundlage für die kommunale Steuerhoheit im allgemeinen ist das Gesetz betr. Organisation des Gemeindewesens vom 23. Okt. 1871 (Gemeindegesetz = GG) in seinem Art. 8 Z. 4: Jeder Gemeinde stehen folgende Befugnisse und Obliegenheiten zu:

«4. Sie schreibt Steuern aus».

Die Steuerhoheit im allgemeinen wird also den Gemeinden durch Gesetz übertragen und könnte durch Gesetzesrevision abgeändert, erweitert oder eingeschränkt werden.

3. DER UMFANG DER STEUERHOHEIT.

Jede Gemeinde ist befugt, innerhalb der Schranken von Verfassung und Gesetz ihre Steuerhoheit auszuüben; auch die Ausübung der Steuerhoheit durch die Gemeinden ist an diese Schranken gebunden. Die kommunale Steuerhoheit der Gemeinden unterliegt denselben Beschränkungen, wie die staatliche Steuerhoheit. Denn «es kann im Gebiet des öffentlichen Rechts ebensowenig wie im Privatrecht ein Rechtssubjekt mehr Rechte auf ein anders übertragen, als es selbst hat.»[6]) Der Kt. Solothurn beansprucht für sich die volle Staatsgewalt, soweit sie ihm innerhalb des schweiz. Bundesstaates zukommt. Beschränkungen seiner Steuerhoheit stellt der Kanton nicht auf, die seine Steuerhoheit im Gesamten beschränken würden. Die Bestimmungen über das Steuerwesen, welche die KV enthält, gelten, wie dies ausdrücklich festgelegt wird, nur für die Staatssteuer; die Art. 62 ff. KV sind unter dem Titel «Staats- und Volkswirtschaft» zusammengefaßt und schließen sich dadurch schon rein äußerlich sichtbar von den Bestimmungen über das Gemeindewesen ab; ferner nehmen die betr. Art. (61 und 62 Al. 3) mehrfach ausdrücklich Bezug auf die Staatssteuern. Sie kommen nicht als maßgebende Grundsätze für das soloth. Gemeindesteuerwesen in Betracht. Ihre Geltung ist auf das Gebiet der Staatssteuern beschränkt. Tatsächlich wurden denn auch die Art. 61 ff. KV nie ernsthaft als

[5]) Blumenstein I 71; Schollenberger, Verwaltungsrecht I 360.
[6]) Blumenstein I 71.

auf die Gemeindesteuern anwendbar betrachtet. Sie enthalten mehrfach Grundsätze, mit denen die des GG von 1871 nicht vereinbar sind; und trotzdem dachte niemand daran, bei der Einführung dieser Verfassungsbestimmungen anno 1887, das GG zu revidieren oder auch nur die Praxis des RR bei Rekursen zu ändern, um die Gemeindesteuern den Normen der KV anzupassen. Es wurde auch mehrfach im Laufe der letzten Jahrzehnte von maßgebender Seite konstatiert, daß die Bestimmungen von Art. 61 ff. KV auf das Gemeindesteuerrecht nicht anwendbar seien.

Die Diskussion des KR vom 21. Juli 1908 über die zulässige Höhe der Progression (Art. 62 KV setzt das Maximum der Progression auf 100 % an), hat allgemein festgestellt, daß die Art. 61 ff. KV auf das Gemeindesteuerwesen formell und direkt sich nicht beziehen, und daß die Gemeinden bei Aufstellung ihrer Reglemente und der RR bei deren Genehmigung nicht an diese Bestimmungen der KV gebunden seien. [7]) Das Gleiche bestimmte der RR in spätern Entscheiden bei der Frage des Existenzminimums [8]) und bei der Frage des Schuldenabzuges. [9]) Der RR warf immerhin an allen zitierten Stellen die Frage auf, ob nicht die betr. Art. der KV per analogiam auf das Gemeindesteuerwesen anwendbar seien; er bejahte diese Frage, in dem Sinne, daß er «beim Fehlen anderer rechtlicher Anhaltspunkte glaubt verpflichtet zu sein, sich in Art. 61 ff. KV zu halten». [10]) [11]) Diese Bedeutung kann aber der KV nur zukommen, wenn sich im GG oder in den Reglementen tatsächlich Lücken oder Unklarheiten finden sollten.

Die gesetzlichen Schranken der kommunalen Steuerhoheit finden sich im GG von 1871 mit seinen Abänderungen vom 4. Juli 1880 und 29. März 1925; ferner im Gesetz betr. die Hundesteuer vom 20. Februar 1898 und im Gesetz betr. Armenfürsorge vom 17. Nov. 1912. [12]) Die Steuerhoheit der Gemeinde geht nur soweit und nicht weiter, als sie von Seite des Staates an die Gemeinden delegiert worden ist. Die Steuerreglemente der Gemeinden und die Praxis der Genehmigungs- und Rekursinstanzen müssen sich an diese Rechtsschranken halten. Bestimmungen in Gemeindesteuerreglementen, die dem GG widersprechen, sind, nach einem Entscheid des RR, und nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, rechtswidrig und ungültig. [13]) Denn die Gemeinde hat kein Recht, über die gesetzlich delegierte Steuerhoheit hinaus von ihren Gewaltunterworfenen Steuerleistungen zu beanspruchen.

---

[7]) KRVerh. 1908 (21. Juli), S. 231, 236 ff.: B.G. vom 25. Nov. 1932.
[8]) RB 1921, S. 292, RRP. Nr. 2370.
[9]) RB 1922, S. 204, RRP. Nr. 134.
[10]) KRVerh. 1908 (21. Juli), S. 231, 236 ff.
[11]) RB 1921, S. 292, RRP. Nr. 2370.
[12]) Vgl. dazu unten im spez. Teil.
[13]) RRB vom 20. Nov. 1903, A.S. 1901/05, S. 555.

Fast sämtliche Gemeinden des Kantons haben in ihren Steuerreglementen die ihnen durch das GG gezogenen Schranken durchbrochen und überschritten. So wird z. B. von fast allen Gemeinden (121 von 132 Einwohnergemeinden) der Ertrag des Vermögens als Einkommen besteuert, obschon § 78 c des GG nur das Einkommen aus der Berufstätigkeit als Steuerobjekt erklärt hat. Ebensowenig entspricht die Liegenschaftsreingewinnsteuer den gesetzlichen Grundlagen; auch eine Vergnügungssteuer entbehrt jeder rechtlichen Grundlage.

Trotzdem wurden Gemeindesteuerreglemente, die in diesen und andern Punkten das GG durchbrachen, vom RR genehmigt und Rekurse gegen solche Reglementsbestimmungen vom RR, von der ORK und vom BG abgewiesen. Diese Instanzen dürfen aber weder durch Verwaltungsverfügungen noch durch ihre Rekurspraxis den Gemeinden eine weitergehende Steuerhoheit übertragen, als ihnen das Gesez überträgt. Die Delegation der Steuerhoheit von Seite des Staates an die Gemeinden kann nur durch Verfassung und Gesetz vor sich gehen. Besonders kraß ist die Rechtsverletzung, abgesehen von der Besteuerung des Vermögensertrages, bei den Liegenschaftsreingewinnsteuern und bei den Vergnügnungssteuern.

Am 14. Februar 1912 kam im KR die Sprache auf die den Gemeinden vom RR gestatteten sog. Wertzuwachssteuern (richtig Liegenschaftenreingewinnsteuern). Es wurde damals vom Kommissionsreferenten und vom RR erklärt, diese Steuer sei im GG den Gemeinden nicht vorbehalten und könne sich auf keine andere Grundlage stützen als auf die Einsicht, daß diese Steuer angebracht und den geltenden Anschauungen entsprechend sei. Wenn man das GG schon bei der Einkommenssteuer durchbrochen habe, so sei nicht einzusehen, warum man es hier nicht auch dürfe. Dieser Versuch der Rechtfertigung der Liegenschaftsreingewinnsteuer ist vom rechtlichen Standpunkt aus bedenklich und unbegreiflich. [14])

Am 23. Mai 1922 beschloß die Einwohnergemeinde Grenchen eine Verordnung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer; das Gleiche beschloß am 21. März 1923 die Einwohnergemeinde Olten, und Grenchen zum 2. Male am 20. Januar 1933. Ein Entscheid des BG in Bezug auf diese Vergnügungssteuern steht noch aus. Beim gegenwärtigen Stand der soloth. Gemeindegesetzgebung ist die Einführung einer Vergnügungssteuer durch die Gemeinden ebensowenig möglich, wie die einer Liegenschaftsreingewinnsteuer. Denn das GG stellt limitierende Vorschriften auf über die Steuerfaktoren, die von den Gemeinden zur Besteuerung herangezogen werden dürfen; diese dürfen keinesfalls überschritten werden. [15])

[14]) KRVerh. 1912, S. 133, 147, vgl. unten § 5.
[15]) Gutachten von Prof. Burckhardt vom 31. Jan. 1933 an Dr. Theiler.

Es erhebt sich hier die Frage, ob als Grundlage für die Uebertragung der Steuerhoheit auch das Gewohnheitsrecht in Betracht kommt. [16]) Wenn dies bejaht würde, so könnten die teilweise ungesetzlichen Gemeindesteuerreglemente als durch das Gewohnheitsrecht sanktioniert betrachtet werden. Das Gewohnheitsrecht wird aber von den meisten Autoren nicht als Steuerrechtsquelle anerkannt. [17]) Gerade im Steuerrecht soll das Gesetz dem Bürger eine sichere Garantie bieten, daß er nicht über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus noch besteuert werden darf; auch nicht auf Grund eines «Gewohnheitsrechtes».

Nach dieser Feststellung bleibt nichts anderes übrig, als zu konstatieren, daß auf dem Gebiet des soloth. Gemeindesteuerwesens teilweise unhaltbare Zustände herrschen; die über das GG hinausgehende «Steuerhoheit» der Gemeinden muß als ungesetzlich und damit als rechtswidrig erklärt werden. Die Genehmigungs- und Rekurspraxis des RR, bezw. der ORK läßt sich von praktischen Gesichtspunkten aus begreifen, aber formaljuristisch nicht halten. Es wäre dringend notwendig, die «gewohnheitsrechtlich» erweiterte Steuerhoheit der Gemeinden gesetzlich zu unterbauen und dadurch nachträglich zu sanktionieren.

4. DIE AUSÜBUNG DER KOMMUNALEN STEUERHOHEIT.

Die Steuerhoheit der Gemeinden, als Befugnis, zur Deckung der Ausgaben von den Gewaltunterworfenen Steuern zu erheben, äußert sich in 2-facher Hinsicht: in der Aufstellung bestimmter Steuergrundsätze und im Bezug der Steuern auf Grund dieser Normen. Durch die Uebertragung der Steuerhoheit an die Gemeinden wird ihnen vorab die normative Regelung dieser Materie überlassen. [18]) Wenn ein Selbstverwaltungskörper die Steuerhoheit besitzt, so muß er auch Vorschriften über die Ausübung dieser Steuerhoheit aufstellen können. Diese Vorschriften bilden die Rechtsquelle des Gemeindesteuerrechts und heißen Autonomie (Steuerpläne, Steuerreglemente [19])).

Das Verfahren zur Aufstellung von Steuerreglementen wird vom GG aufgestellt; diese Reglemente müssen, um rechtsgültig zu werden, im vorgeschriebenen Verfahren und vor den richtigen Instanzen zu Stande gekommen sein. § 8 Z. 4 und § 9 Z. 9 des GG bestimmen, daß die Steuern von der Gemeindeversammlung und nur von ihr beschlossen und ausgeschrieben werden dürfen; ferner daß diese Befugnis nicht von der Gemeinde dem Gemeinderat übertragen werden darf. Dies ist altes soloth. Recht. [20]) Für die Kirchgemeinden ist dies

[16]) Vgl. unten § 8 Z. 2.
[17]) Blumenstein I 23; Fleiner, Institutionen, S. 85; Mayer, Verwaltungsrecht I 93.
[18]) Blumenstein I 23.
[19]) Vgl. unten § 8, Z. 2.
[20]) Vgl. oben § 1.

besonders ausgesprochen im Normalreglement für die Organisation der Kirchgemeinden vom 11. Nov. 1892, § 6 Al. 5.[21]) Das Verfahren nach geltendem Recht ist so, daß die von der Gemeindeversammlung auf die Amtsdauer des Gemeinderates (§ 8 Z. 8 GG) (4 Jahre) gewählte Steuerkommission (StK) den Steuerplan für die Gemeinde entwirft (§ 18 und § 83 GG). Der von der StK beratene und entworfene Steuerplan muß zur Einsicht der Beteiligten 8 Tage lang beim Ammann oder Gemeindeschreiber aufgelegt und überdies öffentlich durch Verlesen an üblichen Orten und Einrücken ins Amtsblatt bekannt gemacht werden (§ 84 GG). «Nur ist ein Verlesen des Steuerplanes, so demokratisch es wäre, praktisch längst unmöglich geworden. Es war früher vielfach üblich, diese öffentlichen Bekanntmachungen im Anschluß an den sonntäglichen Gottesdienst erfolgen zu lassen.»[22]) Die Möglichkeit zur Einsichtnahme der Beteiligten ist aber auch heute ein Erfordernis; deshalb muß auch heute der Steuerplan zur Einsichtnahme 8 Tage lang beim Ammann oder Gemeindeschreiber oder an einem geeigneten Ort, der aber allen Gemeindeangehörigen frei zugänglich ist, aufliegen. Ferner muß der Steuerplan im Amtsblatt eingerückt werden. Diese letztere Vorschrift, die ohnehin von vielen Gemeinden nicht befolgt wird, erreicht kaum mehr den beabsichtigten Zweck, weil das Amtsblatt von der Bevölkerung doch nicht gelesen wird.

Die StK schlägt nun der Gemeindeversammlung den entworfenen und in der angedeuteten Art veröffentlichten Steuerplan vor; er wird von der Gemeinde angenommen, abgeändert oder abgelehnt. § 79 des GG bestimmt, daß die Steuern zu Anfang des Jahres, gestützt auf das Budget, beschlossen werden müssen.

«Jeder Gemeindebeschluß für Bezug einer Steuer soll enthalten:
«a). Begründung der Maßregel durch den Nachweis über die Notwendigkeit und über die Verwendung der zu erhebenden Steuern.
«b). Die bestimmte Feststellung über die Besteuerungsart nach Vorschrift des Gesetzes.» (§ 81 GG)

Diese Bestimmungen, besonders § 79 und § 81 des GG, nehmen deutlich Bezug auf die Zeit der Entstehung des GG. Damals wurden keine generellen Steuerreglemente aufgestellt[23]), sondern nur von Jahr zu Jahr ein Steuerplan beschlossen, der sich in seiner Ausgestaltung nach den Bedürfnissen der Gemeinde richtete. Seit den 80er Jahren begannen die Gemeinden generelle Steuerreglemente aufzustellen, die für längere Zeit Geltung haben sollten[24]). Das vom GG geforderte Verfahren hielt aber auch den neuen Verhältnissen stand. Auch heute muß die Gemeindeversammlung, gestützt auf das Budget

[21]) RRB vom 11. Nov. 1892, A.S. 1891/95, S. 164 ff.
[22]) Lätt, Das Gemeindegesetz, S. 99.
[23]) Vgl. unten § 2 Z. 5.
[24]) Vgl. § 2 Z. 5.

über den Vorschlag der Steuerkommission entscheiden; nur wird nicht mehr alljährlich ein neuer Steuerplan aufgestellt, sondern auf Grund des Reglementes wird nur die Steueranlage jährlich beschlossen [25]).

Der Gemeinderat hat ein allgemeines Aufsichtsrecht über das ganze Steuerwesen der Gemeinde (§ 16 Z. 5. GG). Daraus läßt sich aber keinerlei Recht des GR ableiten, in das Steuerwesen der Gemeinde mehr als allgemein kontrollierend einzugreifen [26]). Die Begründung des Steuerbeschlusses «durch den Nachweis über die Notwendigkeit und über die Verwendung» der zu erhebenden Steuer (§ 81 a) wird allerdings in den Reglementen nicht mehr immer ausdrücklich angeführt. Die Gemeinden begnügen sich meist mit ganz allgemeinen Hinweisen auf die Bedürfnisse der Gemeinden [27]).

Auf Grund der beschlossenen rechtskräftigen Steuerreglemente kann die Gemeinde die Steuer veranlagen und beziehen [28]). Die Ausübung der Steuerhoheit kann unter Umständen auch vom RR veranlaßt werden, wenn eine Steuerausschreibung von der Gemeinde trotz dringender Notwendigkeit abgelehnt wird (§ 110 GG) [29]).

Zu der Ausübung der Gemeindesteuerhoheit gehört, daß die Gemeinden auch von den staatlichen Instanzen nicht daran gehindert werden, nach den von ihnen aufgestellten Normen Steuern zu erheben, sofern sich diese in den Schranken von Verfassung und Gesetz halten. Das Steuerreglement der Gemeinde, das durch den Gemeindebeschluß gültig zu Stande gekommen und vom RR genehmigt worden ist, bildet eine Rechtsquelle für die betr. Gemeinde [30]) und ist der Rechtsgrund für das Steuerschuldverhältnis [31]). Es ist verbindlich für die Gemeindebevölkerung; es ist aber auch bindend für die Rekursinstanzen. Da das Reglement die Steuerforderung begründet, müssen die Rekursinstanzen auf ihm als Grundlage, als Rechtsquelle des Gemeindesteuerrechts, den Rekurs entscheiden. Solange der RR zugleich Genehmigungs- und oberste Rekursinstanz war, ergaben sich keine Konflikte; denn der RR hatte die Praxis, bei Genhmigungen von Steuerreglementen den Vorbehalt zu maßen, daß er auf Grund der praktischen Auswirkungen des Reglements bei Rekursen event. auf die Genehmigung zurückkommen, sie in einzelnen Punkten zurückziehen könne. Dadurch war es ihm möglich, bei der Behandlung eines Rekurses dem Reglement nachträglich die Genehmigung zu entziehen, wenn es ihm in seiner

[25]) Vgl. unten § 16 Z. 3.
[26]) Vgl. über die Funktionen dieser Gemeindeorgane RB 1922, S. 200, RRP. Nr. 1939.
[27]) Vgl. unten § 6 Z. 4.
[28]) Vgl. unten § 22, § 29.
[29]) Vgl. Z. 5 dieses §.
[30]) Vgl. unten § 8 Z. 2.
[31]) Vgl. unten § 10 Z. 1.

Auswirkung gesetzwidrig oder unbillig schien; damit konnte er sich praktisch über die autonome Rechtsquelle des Gemeindesteuerrechts hinwegsetzen. Auch heute steht dem RR dieses Recht noch zu (z. B. bei Rekursen nach § 85 Al. 2 und § 111 GG). Anderseits hat der RR selber in seinen Rekursentscheiden grundsätzlich die Fassung des Steuerreglements als maßgeblich erklärt, wenn sie nicht gesetzwidrig war [32]).

Durch Gesetz vom 29. März 1925 wurde als Beschwerdeinstanz gegen Einspracheentscheide der StK in Bezug auf die eigene Einschätzung des Steuerpflichtigen die ORK eingesetzt. Diese Behörde ist nur Rekursinstanz, nicht Aufsichtsbehörde [33]); deshalb steht ihr nicht das gleiche Recht zu, wie s. Z. dem RR; sie kann bei Rekursentscheiden wohl die Reglemente prüfen in Bezug auf ihre Gesetzmäßigkeit, nicht aber weitergehend, z. B. in Bezug auf ihre Zweckmäßigkeit oder in Bezug auf die Auswirkungen in der Praxis. Die Reglemente sind für sie vielmehr bindend; sie hat sich bei ihren Entscheidungen daran zu halten, auch wenn die Grundsätze und Formulierungen dieser Reglemente nicht in allem mit den Auffassungen der Mitglieder der ORK übereinstimmen. Es ist unerfindlich, auf welchen Rechtstitel die ORK sich stützte, als sie Rekurse guthieß, entgegen dem klaren Wortlaut der rechtskräftigen Reglemente, und zudem noch die Gemeinde anwies, ihre Reglemente in dem von der ORK gewünschten Sinne abzuändern [34]). In den KR-Verhandlungen vom 5. Juli 1927 sprach dies der RR unwidersprochen mit aller nur wünschbaren Klarheit aus: «Der RR hält daran fest, daß er und nur er zur Genehmigung der Steuerreglemente und allfälliger Abänderung derselben zuständig ist; eine gesetzliche Grundlage zur Uebertragung dieser Funktion an die ORK fehlt. Es könnte auch nicht zugegeben werden, daß die ORK berechtigt wäre, bei Entscheiden über Gemeindesteuerstreitigkeiten sich über rechtsgültig bestehendes, klares Gemeindesteuerrecht der Reglemente hinwegzusetzen.» [35]) — Das würde einen ungerechtfertigten Eingriff einer inkompetenten Behörde in die Gemeindeautonomie bedeuten. Der richtige Weg, den die ORK einzuschlagen hätte, um ein nach ihrer Meinung nicht mehr gerechtfertigtes Reglement abändern zu lassen, wäre der, den RR zu ersuchen, die betr. Gemeinde anzuweisen, das Reglement selber zu ändern, und solange das Rekursverfahren auszusetzen. Und zwar ist dieser Weg auch anzuwenden, wenn die ORK in einem Reglement eine Gesetzwidrigkeit konstatiert.

Die ORK zeigt überhaupt hin und wieder die Tendenz, sich über die verfassungsmäßig garantierte Autonomie der Gemeinden hinweg-

[32]) KRVerh. 1917, S. 33.
[33]) Vgl. unten § 28.
[34]) ORK 1925/26, I. Ber., Nrn. 16 und 17; S. 39 und S. 44.
ORK-Entscheid vom 28. Nov. 1932, G. 1931/200; nicht publiziert.
[35]) KRVerh. 1927 (5. Juli), S. 292.

zusetzen. Mit der Uebertragung der Steuerhoheit an die Gemeinden wurde diesen das Recht zuerkannt, selber die Normen aufzustellen, die für ihre Steuern gelten sollten, selber Steuergesetzgeber zu sein. Diese Normen sind als Teil des kant. Steuerrechts, wenn sie sich im gesetzlichen Rahmen halten, für die Rekursinstanz ebenso verbindlich wie ein Gesetz. Die Interpretation dieser Normen steht, wie ihr Erlaß, vorab den Gemeindeinstanzen zu, Gemeindeversammlung oder Gemeinderat. Erst in Ermangelung jeden Hinweises kann die ORK andere Interpretationsmittel heranziehen; deshalb kann einem Entscheid der ORK nicht beigepflichtet werden, in welchem sie, entgegen einer klaren Interpretation des Reglementes durch den Gemeinderat, ein Reglement nach dem StStG und nach einem andern Gemeindesteuerreglement, die zufällig den gleichen Wortlaut aufwiesen, von sich aus interpretierte [36]).

5. DIE AUFSICHT DES STAATES ÜBER DIE KOMMUNALE STEUERHOHEIT.

Die Selbstverwaltung der Gemeinden ist nicht unbeschränkt. Als Korrelat für die Uebertragung der Autonomie behält sich der Staat ein Aufsichtsrecht über die Selbstverwaltungskörper vor. Die Aufsicht des Staates geht dahin, darüber zu wachen, daß sich die Gemeinden an die ihnen gezogenen Grenzen halten, und daß sie zum Wohl der Allgemeinheit geführt werden. Die Aufsicht des Staates über die Gemeinden entspricht ihrer Autonomie [37]).

Die Mittel, mit denen der Staat seine Aufsicht über die Gemeinden ausübt, müssen im Gesetz vorgesehen sein, insbesondere wenn sie einen Eingriff in die verfassungsmäßig garantierte Gemeindeautonomie bedeuten [38]).

Die Aufsicht des Staates erstreckt sich auch auf das Steuerwesen der Gemeinden; die Gemeindesteuerreglemente unterliegen der organisatorischen Aufsicht des Staates; das Gemeindesteuerwesen untersteht als ein wesentlicher Teil der Finanzverwaltung der Gemeinde der staatlichen Kontrolle; auch verwaltungsrechtlich hat der Staat zu prüfen, ob die Steuern richtig bezogen werden.

Das Aufsichtsrecht des Staates über die Gemeinden wird im Kt. Solothurn ausgeübt durch den RR, gemäß § 91 GG: «Die Gemeinden und Gemeindebehörden, sowie die gesamte Verwaltung stehen unter Oberaufsicht des RR, dessen Anordnungen und Weisungen, welche auf Grundlage bestehender Gesetze und allgemeiner Verordnungen erlassen werden, dieselben zu befolgen haben.»

---

[36]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 12, S. 30.
[37]) Blumenstein, M.-schrift für bern. Verwaltungsrecht, Bd. XVI, S. 8 f.
Walthard, Die Gliederung der Gemeinden, 1924, S. 32.
[38]) Hirzel, die Aufsicht des Staates, S. 76.

Das ganze Gemeindesteuerwesen unterstand seit 1871 dem Departement des Innern; die Genehmigung der Reglemente, die Erledigung der Steuerrekurse wurde von diesem Departement bewältigt. Durch Beschluß des RR vom 30. April 1932 wurde das gesamte Gemeindesteuerwesen dem Finanzdepartement überwiesen, welches nun das kommunale Steuerwesen zu beaufsichtigen hat. Der Grund der Ueberweisung liegt darin, daß dem Finanzdepartement schon das ganze Staatssteuerwesen untersteht; nun wollte man das gesamte soloth. Steuerwesen dem gleichen Departement übertragen [38]).

Bei der Ausübung seines Aufsichtsrechtes muß sich der RR an Gesetze und allgemeine Verordnungen halten. Gegen alle Anordnungen des RR besteht ein Recht des Rekurses an den KR (§§ 92, 93 GG). Einzelne Kompetenzen, z. B. Abberufung von Gemeindebehörden, sind überhaupt dem KR vorbehalten (§ 93 GG).

a). Organisatorische Aufsicht.

Die organisatorische Autonomie der Gemeinden erlaubt ihnen, eigene Normen und Reglemente aufzustellen. Demgegenüber hat der Staat das Recht, diese Reglemente zu prüfen und zu genehmigen. Zwar ist nun dieses Genehmigungsrecht für die Steuerreglemente im GG nicht expressis verbis vorgesehen. Vielmehr unterstellt § 94 GG der Genehmigung durch den RR ausdrücklich nur die Allmend-, Forst- und Fronreglemente; weitere Gemeindeverordnungen bedürfen der Genehmigung und der Prüfung nur, wenn gegen sie Einsprache erhoben worden ist. Die Steuerreglemente könnten also vom RR nur als Gemeindeverordnung geprüft werden, wenn dagegen Beschwerde erhoben würde. Das war lange Zeit tatsächlich die Auffassung des RR, die sich denn auch aus dem Wortlaut des GG ergibt. Danach waren die Gemeinden nicht verpflichtet, die Reglemente zur Prüfung einzureichen. Wenn aber ein Steuerpflichtiger gegen ein solches Reglement Beschwerde erhob, und geschützt wurde so war damit gleichzeitig die angefochtene Reglementsbestimmung außer Kraft gesetzt.

In der Folge ging der RR zu einer strengern Auffassung über und begann nun durchwegs die Gutheißung der Steuerreglemente zu fordern auf Grund des § 94 GG und auf Grund des § 78a Al. 4 nach dem Gesetz vom 4. Juli 1880 betr. Revision des § 78 GG: Mit Bezug auf den Schuldenabzug werden die Gemeinden ermächtigt, zur Verhütung von Mißbräuchen reglementarische Bestimmungen aufzustellen, welche der Genehmigung des RR unterliegen. Daraus schließt der RR, daß überhaupt die Steuerreglemente der Genehmigung des RR unterliegen müssen, wenn ja schon eine einzelne Bestimmung der Genehmigung bedürfe; es könnte aber ebensogut e contrario geschlossen werden, daß, wenn der Gesetzgeber die Be-

[38]) RRB vom 30. April 1932, Amtsblatt Nr. 19, vom 6. Juni 1932.

stimmungen über den Schuldenabzug der Genehmigung unterstellte, er damit sagen wollte, daß nur diese Bestimmungen der Genehmigung bedürfe, die andern aber nicht.

Der RR leitet denn auch sein Genehmigungsrecht für Steuerreglemente nicht nur aus § 78a Al. 4 GG ab, sondern hauptsächlich aus § 94 GG per analogiam zu den Allmend-, Forst- und Fronreglementen. Zur Zeit des GG waren dies die einzigen Reglemente, die in einer Gemeinde auf längere Dauer aufgestellt wurden. Der Gesetzgeber wollte in § 94 GG alle generellen Reglemente der Genehmigung des RR unterwerfen, im Gegensatz zu den Gemeindeverordnungen, die nur auf einen bestimmten Fall beschlossen wurden oder nur für ein Jahr oder kürzere Zeit Geltung haben sollten [40]).

Eine derartige einmalige «Verordnung» war auch der alljährlich beschlossene Steuerplan der Gemeinde; er hatte nur für ein Jahr Geltung; darum hatte der Staat auch nicht ein so großes Interesse an einer staatlichen Genehmigung. Das änderte sich, als die Gemeinden generelle Steuerreglemente aufzustellen begannen. Diese Entwicklung wurde beschleunigt durch das vom RR aufgestellte Normalsteuerreglement, das der RR im Oktober 1881 den Gemeinden als Beispiel für ein Steuerreglement vorlegte. Auf Grund dieses Normalsteuerreglementes gingen die Gemeinden mehr und mehr dazu über, das Verfahren und die Grundsätze des Steuerbezuges in feste dauerhafte Normen zu bringen [41]). Diese Steuerreglemente fielen nun unter das Recht, das das GG für alle generellen Gemeindereglemente aufstellte, d. h. sie bedürfen der Genehmigung durch den RR (§ 84 GG). Der RR hat denn auch die Bestimmung des § 94 GG über Allmend-, Forst- und Fronreglemente analog auf die Steuerreglemente angewendet und sie der obligatorischen Prüfung und Genehmigung des RR unterworfen. Es ist interessant, diese Entwicklung an Hand offizieller Aeußerungen zu verfolgen:

Bei der Beratung des GG im KR 1871 zeigte sich, daß man die Genehmigung der Steuerpläne durch den RR, die nach dem Gesetz von 1859 den Gemeinden vorgeschrieben war, als Beschränkung der Gemeindeautonomie ansah; der Entwurf zum GG enthielt einen § 113: «Jeder Steuerplan und jede Steuerausschreibung bedarf der Genehmigung des RR. Dieselbe wird erteilt, wenn die Vorschriften des Gesetzes (§§ 79—87) erfüllt sind.» Dieser § des Entwurfes wurde im KR ohne jede Diskussion gestrichen, in der Meinung, es sei den Gemeinden eine größere Autonomie zu geben als bisher [42]). Der RB 1871 berichtet von der Genehmigung von 30 Steuerplänen, nach dem GG von 1859, und fährt dann fort: «Infolge des neuen GG gelangen nur diejenigen Steuerpläne an den RR, gegen welche

[40]) KRVerh. 1908 (20. März), S. 231.
[41]) RB 1901, S. 180.
[42]) KRVerh. 1871, S. 256.

Einsprachen erhoben worden sind; unsere künftige Berichterstattung über das Steuerwesen der Gemeinden wird darum auch nur mit denjenigen Steueranlagen sich zu befassen haben, gegen welche Beschwerden vorliegen, deren Entscheid dem RR zusteht» [43]). Der RB 1876 beklagt sich, daß sich das Verfahren bei Erhebung der Gemeindesteuern nicht überall nach den Vorschriften des GG richte; «da wir aber nur dann einzuschreiten competent sind, wenn (nach § 85 Lemma 2) gegen allfällige Ungesetzlichkeiten im Steuerwesen einzelner Gemeinden Rekurs erhoben wird, so ist unsere Wirksamkeit in dieser Richtung eine sehr beschränkte . . . » [44]) [45]). Im KR 1879 erklärte der Vertreter der Regierung, der RR sei nur Rekursinstanz und habe sich mit der Genehmigung von Reglementen nicht mehr zu befassen, außer bei offenbarer Gesetzesverletzung [46]). Noch mehrmals sprach der RR klar aus, daß er sich nicht als kompetent erachte, die Gemeindesteuerreglemente zu überprüfen und zu genehmigen; vielmehr seien die Gemeinden hier innert den Schranken von Verfassung und Gesetz autonom [47]). Im Jahre 1885 verlangte eine Motion Abhilfe der Mißstände im Gemeindesteuerwesen [48]). In der Folge hat nun der RR die zur Prüfung eingesandten Steuerreglemente genehmigt unter Vorbehalt solcher Gesetzwidrigkeiten, die sich erst in der Praxis zeigen würden [49]). Seither hat der RR die Prüfung und Genehmigung der Reglemente strikte gefordert; heute gilt die Einsendung zur Prüfung des Reglementes als selbstverständliche Pflicht der Gemeinden, die auch anstandslos eingehalten wird.

Zunächst begnügte sich der RR damit, die Reglemente auf ihre Gesetzmäßigkeit zu prüfen, weil ja in den 70er und 80er Jahren nicht einmal alle Reglemente dem GG entsprachen [50]). Es war aber zur Genehmigung nur erforderlich, daß die Reglemente keine dem GG widersprechenden Normen enthielten; sie mußten nicht notwendigerweise alle Bestimmungen des GG positiv enthalten [51]); das GG gelte ja ohnehin. In Bezug auf die Steuerfaktoren betrachtete

---

[43]) RB 1871, S. 142.
[44]) RB 1876, S. 147.
[45]) RB 1879, S. 106.
[46]) KRVerh. 1879 (16. Juli), S. 201.
[47]) KRVerh. 1881 (15. März), S. 7, S. 41 a.
KRVerh. 1885 (2. Dez.), S. 323.
[48]) KRVerh. 1885, S. 323.
[49]) RB 1885, S. 364.
RB 1888, S. 211.
KRVerh. 1902 (24. Nov.), S. 250.
KRVerh. 1905 (27. Mai), S. 228, 237 ff.
[50]) KRVerh. 1902 (24. Nov.), S. 232.
KRVerh. 1905 (27. Mai), S. 232.
KRVerh. 1907 (S. 344).
[51]) RB 1898, S. 275.

der RR das GG als zwingend; so z. B. in Bezug auf die Besteuerung von Personen und Haushaltungen [52]) [53]).

Schon bald begann der RR, die Reglemente auch vom Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit zu betrachten, insbesondere daraufhin, daß die Steuerfaktoren von den Gemeinden in einem «billigen Verhältnis» zueinander (§ 78 GG) besteuert würden. Das erklärt sich einerseits daraus, daß der RR aus eigenem Antrieb und unter dem Druck der Motionen [54]) im KR das Steuerwesen der Gemeinden möglichst einheitlich gestalten wollte; anderseits war der RR zugleich oberste kantonale Rekursinstanz, und es lagen ihm daher die Rücksichten auf die Praxis sehr nahe. Im Jahre 1902 erklärte der RR im KR, daß er die Untersuchung der Reglemente vornehme auf Gesetzeswidrigkeiten und darauf, ob sich eine unbillige, ungerechte Verteilung der Steuern auf die einzelnen Vermögensklassen ergebe [55]). Nach einer spätern Aeußerung wird geprüft, «ob die Reglemente mit dem Gesetz und mit den Grundsätzen des bestehenden Steuerrechts in Einklang stehen.» [56])

Schließlich kam der RR dazu, die Zweckmäßigkeitserwägungen über die strenge Gesetzmäßigkeit zu stellen; aus Zweckmäßigkeitsgründen wurden in der Folge Reglemente genehmigt, die dem GG direkt widersprechen (Besteuerung es Kapitalertrages, Liegenschaftenreingewinnsteuer usw.), sofern sie nur den vom RR vertretenen Steuerrechtsgrundsätzen entsprachen; das führte zu der geschilderten ungesetzlichen Lage der Dinge [57]).

Die Beurteilung der Reglemente nach Zweckmäßigkeitserwägungen schließt anderseits die Gefahr in sich, daß der RR Reglementsbestimmungen nicht genehmigt, die mit dem Wortlaut des GG gar nicht in Widerspruch stehen; dadurch wird eine ungerechtfertigte Einschränkung der verfassungsmäßigen Gemeindeautonomie vorgenommen, wie sie in § 54 KV niedergelegt ist. Tatsächlich ist denn auch der RR ab und zu dieser Gefahr erlegen.

Wenn der Regierung ein Gemeindesteuerreglement zur Genehmigung vorgelegt wird, so kann sie dasselbe nur annehmen oder ablehnen. Das Genehmigungsrecht gibt dem RR nicht das Recht eines weitergehenden Eingriffes in die Gemeindeautonomie; die Gemeinde ist es, die das Reglement aufzustellen hat; der RR hat ihm nur die Genehmigung zu erteilen, oder sie ihm zu versagen. «Die Aufsichtsbehörde kann nur sagen, «ich erteile die Genehmigung» oder «ich erteile die Genehmigung nicht». Die Gemeinde ist auch nicht ver-

[52]) RB 1898, S. 275.
RB 1899, S. 213.
[53]) Vgl. unten § 14 Z. 2 a.
[54]) KRVerh. 1885, S. 323.
[55]) KRVerh. 1902, S. 201.
[56]) KRVerh. 1905, S. 232.
[57]) Vgl. Z. 3 dieses §.

pflichtet, den genehmigten Akt zu vollziehen. Bisweilen kann allerdings eine Genehmigung mit Abänderung erfolgen. Die Abänderungen, die die Aufsichtsbehörde vornimmt, sind nur Ratschläge, Hinweise darauf, daß diesem Akt die Genehmigung erteilt würde, wenn die Gemeinde die Abänderungen, wie vorgeschlagen, vornehmen würde. Die Genehmigung ist erst dann als erteilt zu betrachten, wenn die Gemeinde die betr. Abänderungen vorgenommen hat. Nicht nötig ist, daß ein neuer Akt der Gemeinde ergehe, der dann wieder staatlicher Genehmigung bedürfe.» [58])

Das Verfahren für die Genehmigung besteht darin, daß die Reglemente, die von den Gemeinden dem RR zugesandt werden, durch das zuständige Departement (jetzt Finanzdepartement) auf ihre Gesetzmäßigkeit und Zweckmäßigkeit geprüft werden. Wenn nun ein Reglement dem Gesetz, der Praxis, der herrschenden Steuerrechtsauffassung entspricht, so wird es vom Departement dem Gesamt-RR vorgelegt, welcher die Genehmigung ausspricht oder verweigert. Wenn aber ein Reglement diesen Grundsätzen widersprechende Normen enthält, so benachrichtigt das Departement oder der RR die Gemeinde, daß ihrem Reglement die Genehmigung nicht erteilt werden könne; die Gemeinde werde ersucht, die beanstandete Bestimmung ihres Reglementes im Sinne des Gesetzes, der regierungsrätlichen Praxis und der herrschenden Steuerrechtsgrundsätze abzuändern; oder aber der RR erkläre sich bereit, seinerseits die Bestimmung so zu fassen, daß sie vom RR genehmigt werden könne. Meist wählen die Gemeinden den letzteren Weg, denn es ist für sie einfacher, daß der RR eine einwandfreie Fassung findet, als daß die StK und die Gemeindeversammlung nochmals zu dem Reglement Stellung nehmen müssen. Schließlich pflegt der RR auch sehr häufig die Genehmigung zu erteilen, aber nur unter bestimmten Vorbehalten. Dies insbesondere, wenn die Bestimmungen eines Reglementes unklar sind; der RR behält sich dann vor, die betr. Bestimmung aufzuheben, wenn sie in einem vom RR abgelehnten Sinne ausgelegt oder zu unerwünschten Konsequenzen führen würde [59]).

Die Genehmigung eines Gemeindeaktes durch die staatliche Oberaufsichtsbehörde wird in der Literatur als Konstitutiverfordernis für dessen Gültigkeit bezeichnet [60]). Das würde hier bedeuten, daß das Steuerreglement erst und nur durch die Genehmigung des RR rechtskräftig werde, anderseits, daß alle Bestimmungen des Reglementes durch die Genehmigung rechtsgültig geworden seien. Im soloth. Verwaltungsrecht trifft dies nicht ganz zu; die Genehmigung ist hier kein Konstitutiverfordernis. Sie hat nur deklaratorische Wirkung.

[58]) Hirzel, Die Aufsicht des Staates über die Gemeinde, S. 82.
[59]) Vgl. z. B. Solothurn § 21, § 29 und die Vorbehalte des RR dazu.
[60]) Hirzel, Die Aufsicht des Staates, S. 81.

Das Steuerreglement der Gemeinde erlangt schon vor der Genehmigung, nämlich mit dem gesetzmäßig erfolgten Beschluß der Gemeindeversammlung, Rechtskraft. Das zeigt sich schon daran, daß nach früherer Praxis des RR die Genehmigung des Reglementes überhaupt nicht gefordert war, nicht einmal als nachträgliche deklaratorische Anerkennung; die Reglemente waren ohnedies rechtskräftig; das gilt noch heute, wenn auch diese Rechtskraft vor der Genehmigung noch nicht voll zur Geltung kommen kann. — Bis vor kurzem hatten noch einige Gemeinden Steuerreglemente, die dem RR nie zur Genehmigung unterbreitet worden waren, die der RR aber trotzdem als rechtskräftig anerkannte [61]). — Die Genehmigung ist also eine Ordnungsvorschrift, der sich die Gemeinden unterziehen müssen; sie bedeutet eine Anerkennung und Bestätigung des Reglementes durch den Staat; ihre Wirkung wird zurückverlegt auf den Augenblick der Beschlußfassung durch die Gemeinde (Wirkung ex tunc). Die Nichtanerkennung einer Bestimmung bewirkt zwar nicht deren Ungültigkeit, aber deren Anfechtbarkeit. Dabei stellte sich der RR auf den Standpunkt, «daß die allgemeine Genehmhaltung zur Inkraftsetzung der Verordnung keineswegs die Billigung aller Einzelbestimmungen in sich schließe» [62]). Der RR behielt sich vielmehr vor, auf die Genehmigung zurückzukommen, wenn sich in der Praxis Schwierigkeiten ergeben [63]). Ferner bilden die genehmigten Reglemente keine Präjudizien für allfällige Rekursentscheide [64]). Vielmehr hat der RR mehrfach bei Rekursentscheiden als staatliche Aufsichtsbehörde und Genehmigungsinstanz die einmal erteilte Genehmigung in einzelnen Punkten wieder zurückgezogen [65]).

Abgesehen von der Genehmigung der Reglemente übt der RR seine staatliche Oberaufsicht in organisatorischer Hinsicht auch aus durch die allgemeine Disziplinargewalt über die Gemeindebehörden (§ 86 GG) [66]).

b). Die Finanzaufsicht.

Die Gemeinde besitzt ein eigenes, vom Staat unabhängiges Vermögen, dessen ausschließliche Verwaltung der Gemeinde zusteht. Immerhin beansprucht auch hier der Staat ein Oberaufsichtsrecht über Vermögensverwaltung und -Verwendung. Diese Art der Aufsicht liegt beschlossen in § 91 GG, der die Gemeinden und ihre ganze Verwaltung der Oberaufsicht des RR unterstellt. Demnach hat der RR allgemein die Befugnis, die Finanzbeschlüsse der Gemeinden zu

[61]) RB 1908, S. 218.
[62]) Dietschy, Die Gemeindeautonomie, S. 12.
[63]) RB 1885, S. 364; RB 1905, S. 176; RRP Nr. 2578.
[64]) KRVerh. 1911 (28. Nov.), S. 642.
[65]) Dietschy, Die Gemeindeautonomie, S. 12.
Glutz, Die Kirchgemeinde und ihr Eigentumsrecht, S. 87.
[66]) Vgl. unten § 20, § 22.

überprüfen, über das Rechnungswesen der Gemeinden eine Kontrolle auszuüben und bei Mißbräuchen der Vermögensverwaltung einzuschreiten [67]). Das GG unterstellt in § 95 die wichtigen Finanzbeschlüsse (Antastung der Fonds) der Genehmigung des RR; das Rechnungswesen der Gemeinde wird in §§ 96 ff. GG geregelt und der jährlichen Prüfung durch den RR unterworfen. Wie in jedem Gemeinwesen, so bilden auch in den soloth. Gemeinden die Steuern nicht nur einen Teil des Finanzhaushaltes, sondern eigentlich die Haupteinnahmequelle [68]). Sie fallen deshalb unter die Finanzaufsicht, die der Staat über die Gemeinden auszuüben hat. Von einschneidender Bedeutung ist § 110 GG. Bei schlechter Finanzverwaltung, «wenn die vorhandenen Fonds zur Deckung der Bedürfnisse nicht ausreichen und eine anbegehrte Steuerausschreibung von der Gemeinde verweigert wird, so kann der Gemeinderat oder eine Minderheit von Stimmberechtigten oder das Oberamt an den RR rekurrieen, welcher über den Rekurs zu entscheiden hat.» Hier greift die staatliche Finanzaufsicht tief in die Steuerautonomie der Gemeinden ein. Praktisch kann in einem solchen Fall der RR die Gemeinde zwingen, Steuern auszuschreiben, selbst gegen den Willen der Mehrheit ihrer Angehörigen. In früheren Jahren war der RR mehrfach tatsächlich in der Lage, eine Gemeinde auf diesem Wege zum Bezug einer Steuer zu zwingen. Im Jahre 1885 wurden 2 Gemeinden «durch Beschluß des RR angehalten, dem Gesetz entsprechende Steuerreglemente aufzustellen . . . Es ist im allgemeinen immer noch zu tadeln, daß einzelne Gemeinden, deren finanzielle Verhältnisse unbedingt die Erhebung einigermaßen ergiebiger und billig verteilter Steuern erfordern, sich so schwer hiezu entschließen können» [69]).

Im Jahre 1896 mußte eine Gemeinde «durch Androhung der Bevogtung zum Bezug einer Steuer angehalten werden» [70]). Im Jahre 1924 beantragte der Bürgergemeinderat in X, zur Deckung des Defizits die Erhebung einer Steuer von $^{13}/_{10}$ nach dem Einheitssatz der Einwohnergemeinde. Die Gemeindeversammlung beschloß nur $^{10}/_{10}$. Gegen diesen Beschluß rekurrierte der Bürgergemeinderat beim RR (§ 110 GG). Der RR hat die Beschwerde gutgeheißen und die betr. Bürgergemeinde verhalten, eine Steuer von $^{12}/_{10}$ zu erheben [71]).

c). Die Verwaltungsaufsicht.

Die Verwaltungsautonomie ist die Befugnis der Gemeinde, ihre Angelegenheiten durch eigene Organe und nach eigenem Gebahren

[67]) Blumenstein, M.-schrift für bern. Verwaltungsrecht, Bd. XVI, S. 8.
[68]) Niederer, Die Gemeindefinanzen im Kt. Solothurn, S. 17, 43.
[69]) RB 1885, S. 264.
[70]) RB 1886, S. 235.
[71]) RB 1924, S. 194, RRP. Nr. 2351.

durchzuführen. Dem entspricht die Aufsicht des Staates über die Gemeindeverwaltung; also das Recht eines Eingriffes bei Mißbräuchen, die technische Aufsicht des Staates, z. B. durch Inspektionen. So wurde erstmals durch Beschluß des RR vom 7. Sept. 1932 die Steuerliste einer Gemeinde pro 1932 kassiert wegen grober Ungerechtigkeiten in der Einschätzung [72]). — Der wichtigste Teil der Verwaltungsaufsicht ist die Verwaltungsrechtspflege, die von RR und ORK ausgeübt wird [73]). Sie hat einen sehr großen Einfluß auf die Gestaltung des Gemeindesteuerrechts gewonnen und übt diesen Einfluß heute noch aus; die Gemeinden richten ihre Reglemente, ihren Steuerbezug, ihre Taxationspraxis usw. nach den Entscheiden der Steuerjustizbehörden ein. Darin liegt die Bedeutung der Steuerjustiz für das soloth. Gemeindesteuerrecht.

§ 3.

Träger der kommunalen Steuerhoheit.

Träger der kommunalen Steuerhoheit sind jene Selbstverwaltungskörper, denen vom Staat Autonomie und Gebietshoheit übertragen worden sind [1]). Der Kt. Solothurn hat in dieser Beziehung eine ganz eigenartige Entwicklung durchgemacht. Die Bürgergemeinde hat sich so fest im Volksbewußtsein eingewurzelt (seit dem 16. Jahrhundert mit der Säkularisation der Armenfürsorge, die vorher von der Kirche besorgt worden war [2])), daß sich die Einwohnergemeinde erst nach zähem Kampf durchzusetzen vermochte. Bei den KRVerh. von 1871 erhielt trotz heftigem Kampf § 1 des Gesetzes (§ 1 GG) wiederum die Fassung, die schon den frühern Gemeindegesetzen eigen gewesen war: «Jede Gemeinde des Kantons bildet eine Korporation, welche aus der Gesamtheit ihrer Bürger besteht.» — Das GG kannte also nur die eine Gemeinde der Bürger. «Auf dieser war das soloth. Gemeindewesen aufgebaut und besaß eine entsprechende Organisation» [3]). Die Niedergelassenen hatten nur Stimmrecht in Steuersachen (§ 2). Denn sie hatten auch gleicherweise wie die Bürger an die Gemeindelasten beizutragen (§ 77 GG). Dieser Zustand mußte der BV von 1874 angepaßt werden, was erstmals geschah durch die KV vom 12. Dez. 1875 Art. 58, welcher bestimmte, daß außer den «rein bürgerlichen und Corporationsangelegenheiten» für alle Gemeindeangelegenheiten auch die steuerpflichtigen Niedergelassenen und Aufenthalter stimmberechtigt seien.

---

[72]) RRB vom 7. Sept. 1932, RRP. Nr. 3505.
[73]) Vgl. unten § 25 ff.; bes. § 26 Z. 1; § 28.
[1]) Vgl. § 2. Z. 1.
[2]) Niederer, Die Gemeindefinanzen, S. 2.
[3]) Walthard, Die Gliederung der Gemeinden, S. 115.
Vgl. Jäggi, Die soloth. Bürgergemeinde.

Am 23. Jan. 1877 faßte der KR einen Beschluß betr. die Wahlart der Gemeinderäte, «wonach § 1 ff. des GG von 1871 dahin modifiziert seien, daß neben der Bürgergemeinde eine Orts- und politische Gemeinde bestehe, auf deren Organisation die gesetzlichen Bestimmungen anzuwenden seien. Nachdem auf diese Weise die politische Gemeinde geschaffen worden war, mußte auch eine Umschreibung der beidseitigen Wirkungskreise von Einwohnergemeinde und Bürgergemeinde erfolgen» [3]). Dies geschah durch den RR-Beschluß vom 21. Febr. 1877 und die VVO des RR vom 15. Juli 1881 betr. die Organisation des Gemeindewesens. Danach fallen in die Kompetenz der Bürgergemeinden «die rein bürgerlichen und Korporationsangelegenheiten, Wald, Allmend und übrige bürgerliche Besitzungen, Fonds und Stiftungen, ferner das Vormundschaftswesen in Bezug auf die Gemeindebürger, das Armenwesen, sofern die Nichtbürger zu keinen Leistungen in dieser Hinsicht angehalten werden und endlich die Erteilung des Bürgerrechts.» (§ 1 VVO 1881.) «Die politische Gemeinde besorgt alle nicht ausdrücklich der Bürgergemeinde vorbehaltenen Gemeindeangelegenheiten» (VVO 1881). Diese Verhältnisse wurden durch die KV vom 23. Okt. 1887 gewährleistet und damit endgültig geregelt, wie sie sich bis heute erhalten haben. In Art. 52 KV ist erstmals auch den Kirchgemeinden öffentlich-rechtliche Stellung und Korporationseigenschaft verliehen. «Kirchgemeinde ist die staatliche Verwaltungsorganisation der anerkannten Konfessionen, die nach den allgemeinen Grundsätzen des kantonalen Gemeinderechts eingerichtet ist» [4]) [5]). «Das GG kennt zwar den Begriff von «Kirchgemeinde» nicht, da aber die Kirchgemeinden von der Verfassung anerkannt sind, muß der Begriff des Gemeindegesetzes für die politische Gemeinde entsprechend auf die Kirchgemeinde übertragen werden» [6]). «Die Kirchgemeinde umfaßt sämtliche zu einem Kirchgemeindebezirk wohnenden Konfessionsangehörigen» (Art. 57 Abs. 2 KV). «Es können nur solche Kirchgemeinden gebildet werden, die sich zu einer «anerkannten» Konfession bekennen» [7]). «Als «Kirchen» anerkennt der Kt. Solothurn die römisch-katholische, die christlich-katholische und die evangelisch-reformierte Konfession» [8]). Diese drei Arten von Gemeinden, Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden und Kirchgemeinden, sind als Träger der Gebietshoheit und Autonomie [9]) auch fähig, Träger der kommunalen Steuerhoheit zu sein. Das GG von 1871, welches das Gemeindewesen des Kt. Solothurn regelt, bezieht sich, seitdem es im Kanton Solothurn nicht mehr nur die Bürgergemeinden gibt, auch auf die Einwohnergemeinden

[4]) Glutz, Die Kirchgemeinde und ihr Eigentumsrecht, S. 9.
[5]) Betr. die Steuerpflicht in Kirchgemeinden vgl. § 11 Z. 3 e).
[6]) Studer, Staat und Kirche im Kt. Solothurn, S. 89.
[7]) Studer, a.a.O., S. 85.
[8]) Studer, a.a.O., S. 69.
[9]) Studer, a.a.O., S. 90 f.; Glutz, Die Kirchgemeinde u. ihr Eigentumsrecht, S. 94.

und Kirchgemeinden. Wenn es also in § 9 Z. 7 den Gemeinden die Steuerhoheit überträgt, so sind damit nach Art. 52 KV sowohl die Bürger-, als auch die Einwohner- und Kirchgemeinden gemeint.

Für die Bürgergemeinden wird die Steuerhoheit zudem ausdrücklich in der Verfassung vorgesehen (Art. 68 Abs. 3 KV); sie haben das Recht, für die Bestreitung der Armenbedürfnisse die Steuerkraft der Ortsbürger in Anspruch zu nehmen, allerdings erst nach Verwendung des Armengutes, der besondern Stiftgüter und des allgemeinen Ortsbürgergutes. Die Möglichkeit der Ausübung der Steuerhoheit der Bürgergemeinde ist also an die Voraussetzung gebunden, daß das übrige Vermögen der Bürgergemeinde zur Deckung der Armenkosten nicht ausreicht. Das bedeutet aber nicht etwa, daß das ganze Vermögen der Bürgergemeinde aufgezehrt sein müsse, oder daß die Verteilung von Bürgernutzen reduziert oder eingestellt werden müsse, bevor zu einem Steuerbezug geschritten werden dürfte. Die Verteilung von Bürgernutzen geht unabhängig von einem Steuerbezug vor sich. Denn diese beiden Vorgänge beruhen auf ganz verschiedenen Grundsätzen: die Steuer berücksichtigt die wirschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen, der Bürgernutzen kommt allen Bürgern zu. Wenn nun aber die Erhebung einer Armensteuer erst nach Wegfall des Bürgernutzens in Betracht kommen könnte, würde effektiv bis zu diesem Moment die Tragung der Armenlasten gleichmäßig auf die Bürger verteilt, ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Lage. Das wäre unbillig und mit den heutigen Anschauungen nicht vereinbar. Anderseits dürfen Bürgernutzen und Armensteuern nicht in einem offenbaren Mißverhältnis stehen (hoher Bürgernutzen und hohe Steuern); hier wäre der RR berechtigt, einzuschreiten [10]).

Aehnlich verhält es sich bei den Kirchgemeinden; Kirchensteuern dürfen nur soweit erhoben werden, als der Ertrag des Vermögens der Kirchgemeinde und der übrigen Einkünfte, wie Kirchenopfer, Stolgebühren usw., sowie Zuwendungen Privater zur Deckung der Kirchenlasten nicht hinreichen [11]). Die Steuerhoheit der Kirchgemeinden ist zudem noch ausdrücklich ausgesprochen im Normalreglement betr. Organisation der Kirchgemeinden (§ 17 vom 11. Nov. 1892). Im übrigen stützt sich die Steuerhoheit der Einwohner- und Kirchgemeinden auf § 9 Z. 7 des GG in Verbindung mit Art. 52 KV.

«Jede dieser Gemeinden übt zur Deckung ihres Finanzhaushaltes die Steuerberechtigung selbständig aus, sodaß für die Einwohner der nämlichen räumlichen Gebiete neben der Staatssteuerpflicht auch noch eine mehrfache Gemeindesteuerpflicht vorhanden sein kann» [12]). Zwar haben sich vielfach die Bürger- und Kirchgemeinden in der Umschreibung ihrer Besteuerung an das Steuerreglement der Ein-

[10]) RB 1911, S. 158, RRP. Nr. 652; vgl. ferner RB 1901, S. 178, RRP. Nr. 1107. Vgl. Jäggi, Die soloth. Bürgergemeinde.
[11]) Studer, a.a.O., S. 94.
[12]) Blumenstein I 73.

wohnergemeinde des gleichen Ortes angeschlossen oder bestimmt, daß das Taxationsverfahren einheitlich durchgeführt wird, oder es wird ein bestimmter Prozentsatz oder Bruchteil des Taxationsergebnisses der betr. Einwohnergemeinde als Armen-, bezw. als Kirchensteuer erhoben. Aber trotzdem üben alle diese Gemeinden ihre Steuerhoheit selbständig aus und in eigenem Namen. Im Jahre 1929 haben Steuern erhoben:

Einwohnergemeinden			132 (alle)
Kirchgemeinden	römisch-katholisch	71	86
	christlich-katholisch	7	
	reformiert	8	
Bürgergemeinden			75

Seit Ende der 80er Jahre, als der RR die Genehmigung der Reglemente zu verlangen begann, weist der RB des RR stets Genehmigungen von Steuerreglementen aller 3 Gemeindearten auf.

Für alle Gemeinden gelten die gleichen Steuergrundsätze des GG, mutatis mutandis, in Bezug auf das materielle und formelle Steuerrecht, wie in Bezug auf die Ausschreibung von Steuern [13]). Alle Gemeinden können eigene StK wählen als Taxationsbehörden. Den Bürgergemeinden ist es schlechthin freigestellt, die Behörden der Einwohnergemeinden auch für sich anzuerkennen. Dagegen hat der RR eine Uebertragung der Funktionen des Kirchgemeinderates an den Gemeinderat der Einwohnergemeinde als unzulässig erklärt [14]). Also könnte die StK der Einwohnergemeinde grundsätzlich wohl von der Bürgergemeinde, nicht aber von der Kirchgemeinde als die ihrige anerkannt werden.

Auch die Steuerlisten der Einwohnergemeinde können von Bürger- und Kirchgemeinde für ihre Besteuerung verwendet werden. In Bezug auf die Steuerjustiz gelten für alle 3 Gemeindearten dieselben Grundsätze [15]). Da jede der 3 Gemeindearten einen andersgearteten Personenverband umfaßt, so ist auch die subjektive Steuerpflicht je nach der betreffenden Gemeindeart verschieden [16]).

§ 4.

Die Steuerordnung nach Gemeinde-Gesetz.

Das GG trägt die Spuren der Zeit seiner Entstehung an sich. In den 60er und 70er Jahren mußten nur vereinzelte Gemeinden regelmäßige und alljährliche Steuern erheben; sonst wurden die Steuerbeschlüsse nur für ein Jahr gefaßt. Der Steuerplan sollte alljährlich neu beschlossen werden und den Bedürfnissen des Budgets jeweilen

[13]) Ausnahmen s. im spez. Teil, Materielles Steuerrecht.
[14]) RRB vom 28. Nov. 1904, Dietschy, Gemeindeautonomie, S. 11.
[15]) Vgl. unten § 25 bis § 28.
[16]) Vgl. unten § 11.

angepaßt sein [1]) (§§ 79 und 81 GG). Seit Ende der 70er und Anfang der 80er Jahre gingen die Gemeinden dazu über, generelle Steuerreglemente aufzustellen; die Grundlage für das Steuerrecht dieser Gemeinden bildete das GG; das GG stellt für das formelle und materielle Steuerrecht der Gemeinden einige, allerdings nicht sehr umfangreiche Bestimmungen auf, an die sich die Gemeinden zu halten haben. Es sind dies in materieller Hinsicht die sogen. Steuerfaktoren, d. h. Grundlagen, auf denen die Gemeinden ihre Steuern aufbauen können (§ 78 GG); in formeller Hinsicht enthält das GG Normen für das Taxations- und für das Steuerjustizverfahren, sowie über die Aufstellung von Steuerplänen und über die Wahl der Steuerbehörden.

Ein im Jahre 1881 (Oktober) vom RR erlassenes sogen. «Normalsteuerreglement», das den Gemeinden als Grundlage für ihre Steuerreglemente dienen sollte, baute auf den Grundsätzen des GG auf.

Das GG selber bestimmt die *subjektive Steuerpflicht* in allgemeiner Weise nicht [2]). Nur betr. das bewegliche Vermögen werden als Steuerpflichtige genannt die in der Gemeinde wohnenden Personen und Gesellschaften (§ 78 b GG). In Ermangelung einer allgemeinen Definition der subjektiven Steuerpflicht wird diese Bestimmung auf die andern Steuerarten analog angewendet. Das GG unterscheidet nicht zwischen subjektiver und objektiver Steuerpflicht; es erklärt nicht allgemein gewisse Rechtssubjekte als steuerpflichtig, sondern bestimmte Objekte dieser Subjekte. Auch bei den Ausnahmen von der Steuerpflicht werden nicht die steuerfreien Subjekte genannt, sondern einzelne Objekte werden von der Besteuerung ausgenommen; die Kirchen, Schulgebäude, Gebäude der öffentlichen Wohltätigkeitsanstalten und Gebäude des Staates, sofern sie zu öffentlichen Zwecken verwendet werden.

Ueber die Doppelbesteuerung auf interkommunalem Gebiet enthält das GG keine Normen.

Als *Steuerobjekte* werden vom GG in § 78 genannt:

a). die in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften . . .

b). das übrige Vermögen der in der Gemeinde wohnenden Personen und Gesellschaften.

c). das Einkommen aus der Berufstätigkeit.

d). Personen und Haushaltungen.

Das soloth. Gemeindesteuerrecht kennt also die gleichen Steuerobjekte, wie die meisten kantonalen Steuergesetze [3]) [4]). Das unbewegliche Vermögen wird besonders umschrieben; es muß davon

[1]) Niederer, Gemeindefinanzen, S. 24.
[2]) Vgl. unten § 11.
[3]) Schollenberger, Verwaltungsrecht I 364.
[4]) Vgl. unten § 14.

wenigstens die Hälfte der Hypothekenschulden abgezogen werden. Das GG kennt für Immobilien nicht die reine Vermögenssteuer, sondern die Objektsteuer [4]). — Von besonderer Bedeutung ist, daß § 78 c GG nur das Einkommen aus der Berufstätigkeit der Besteuerung unterwirft, während der Vermögensertrag nicht als steuerbares Einkommen betrachtet wird, d. h. Kapital-, Schulden-, Miet- und Pachtzinse fallen weder als Einnahmen noch als Abzüge beim steuerbaren Einkommen in Betracht [5]). Spezifische Gemeindesteuern sind die Personal- und Haushaltungssteuern, die meist in einem festen Steuerbetrag erhoben werden [5]). Betr. das *Steuermaß* hat das GG nur die Forderung eines «billigen Verhältnisses» der Steuerfaktoren untereinander in der Besteuerung aufgestellt (§ 78 GG). Dieses billige Verhältnis sah der RR in seiner Praxis darin, daß, wenn der Steuerfuß des Vermögens 1 ‰ beträgt, der des Einkommens 1 % betragen müsse [6]). Das Normalsteuerreglement hat alle Steuerfaktoren in Steuerkapital verwandelt, für welches dann ein einheitlicher Steuersatz bestimmt war; zu diesem Zweck wurde das Einkommen mit 10 kapitalisiert und für Personen und Haushaltungen ein bestimmtes Steuerkapital eingesetzt. Der Steuerfuß, d. h. der Betrag der Steuer von Fr. 1000.— Steuerkapital wurde nun mit dem Steuerbeschluß alljährlich nach dem Bedürfnis des Voranschlages festgesetzt. Neben einer Reihe von Gemeinden, die dieses System des Normalsteuerreglements angenommen haben, gibt es andere, die eine gesonderte Berechnung der Vermögens-, Einkommens-, Haushaltungs- und Personalsteuer kennen; dies ist das ursprüngliche Gemeinde-Gesetz-System. Bei beiden Arten findet meist auch die Progression Anwendung, bald als steigender Zuschlag zum berechneten einfachen Steuerbetrag, bald als im Verhältnis zur Größe des Gesamtsteuerkapitals steigender Promillsatz [7]) [6]).

Für die Steuerberechnung ist wichtig, daß das GG die Liegenschaften nach dem wahren Wert besteuern läßt (§ 78 GG). Unter Umständen erschien es daher geboten, von der Zugrundelegung der amtlichen Katasterschatzung abzugehen, wenn diese nicht mehr dem wahren Wert entsprach. Die Gemeinden verlangten aus diesem Grunde in den Kriegsjahren eine eigene Schatzung als Grundlage für die Besteuerung der Liegenschaften vornehmen zu dürfen; immerhin wurde ihnen gestattet, als Ausgleich, und um in etwa den wahren Wert der Liegenschaften zu Grunde legen zu können, besondere Zuschläge auf die Katasterschatzung zu machen [8]). Der Liegenschaftsgewinn mußte, wenn er auch nur einigermaßen als

[5]) Vgl. unten § 14; § 15.
[6]) Vgl. unten § 16.
[7]) Die Staats- und Gemeindesteuern, S. 20.
[8]) RRB vom 7. Mai 1918, A.S. 1918, S. 1102; KRVerh. 1918, S. 216; vgl. § 35.

gesetzlicher Steuerfaktor begründet werden wollte, als Einkommen, und daher am Wohnort, besteuert werden [9]).

Ueber die Besteuerung von A.G. und Genossenschaften hat das GG keine Normen, der RR aber gewisse Weisungen an die Gemeinden ergehen lassen. Da nach Gemeindesteuersystem nur der Ertrag der Berufstätigkeit als steuerbares Vermögen behandelt wird, ist vom Betriebsergebnis einer AG die Verzinsung der im Geschäft investierten eigenen Kapitalien abzuziehen [10]).

Die wesentlichen Merkmale des Steuersystems nach dem GG sind also: Besteuerung des Einkommens aus der Berufstätigkeit, nicht aber des Vermögensertrages; nur hälftiger Schuldabzug auf Hypotheken ist erfordert, also Objektbesteuerung; Verhältnis der Besteuerung von Vermögen und Einkommen wie 1 ‰ : 1 %; event. Kapitalisierung des Einkommens mit 10 und Berechnung des Steuerbetrages von einem Gesamtsteuerkapital.

Diese Grundsätze, die eigentlich bindend sind für alle Gemeinden und auch heute noch unvermindert gelten [11]), werden nur noch von 11 Einwohnergemeinden von 132 in ihren Reglementen angewendet [12]). Es sind dies die Einwohnergemeinden: Hubersdorf, Kammersrohr, Riedholz, Winistorf, Aedermannsdorf, Gänsbrunnen, Herbetswil, Laupersdorf, Eppenberg-Wöschnau, Walterswil-Rotacker, Meltingen [12]). Die andern Gemeinden haben sich in ihrem Steuerwesen an das sog. Staatssteuersystem angeschlossen.

§ 5.

Das Verhältnis des Gemeindesteuerrechts zum Staatssteuerrecht.

Die soloth. Staatsverfassung vom 23. Okt. 1887 hatte in ihrem Abschnitt IX. Staatswirtschaft, Art. 61 ff. [1]) die verfassungsrechtlichen Normen für eine Staatssteuer aufgestellt. Im Jahre 1887 erfolgte der sog. «Bankkrach» mit seinen politischen Voraussetzungen und Folgen. Die Finanzlage des Kantons konnte nur durch die Erhebung einer Staatssteuer gebessert werden. Aber erst am 17. März 1895 wurde ein Gesetz vom Volk angenommen (StStG). Dieses StStG von 1895 wurde für die Entwicklung des soloth. Gemeindesteuerrechts von großer Bedeutung.

«Gewisse Vorzüge des für die Staatssteuer geltenden Systems bewogen viele Gemeinden, dasselbe auch für die Gemeindesteuer in

[9]) Vgl. unten §§ 14 und 15.
[10]) RB 1909, S. 180, RRP. Nr. 1190.
[11]) Vgl. oben § 2 Z. 2.
[12]) Dies der Stand pro 1932/33. Unterdessen mögl.-weise noch weniger Gem.
[1]) Ueber die Bedeutung von Art. 61 ff. KV s. oben § 2 Z. 3.

Anwendung zu bringen durch Aufstellung von Gemeindereglementen, in denen die Grundsätze dieses Systems zum Ausdruck kommen» [2]).

Die Tendenz der «Gleichschaltung» des Gemeindesteuerwesens nach dem Staatssteuerrecht läßt sich in vielen Kantonen verfolgen. Die Besonderheit dieser Entwicklung im Kt. Solothurn liegt darin, daß das Staatssteuersystem in einigen wesentlichen Grundsätzen vom Steuersystem des GG abweicht, ja damit direkt in Widerspruch steht. Die Gemeinden mußten sich also, wenn sie dem Staatssteuersystem folgen wollten, in Gegensatz zum GG stellen, mußten die ihnen vom Staat verliehene Steuerhoheit überschreiten. Die Angleichung an das Staatssteuersystem vollzog sich also im Kt. Solothurn auf ungesetzlichem Weg. Die Eigentümlichkeit, daß der RR als Aufsichtsbehörde diese gesetzwidrige Aufnahme des Staatssteuersystem in seiner Genehmigungs- und Rekurspraxis durchgehen ließ, wurde schon dargelegt [3]). In materieller Hinsicht allerdings war das Vorgehen der Gemeinden und des RR sehr verständlich. Denn das Saatssteuersystem enthielt, im Vergleich zum GG, große Vorzüge; es trug den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen besser Rechnung und erlaubte eine gerechtere Verteilung der Steuerlasten; kraft dieser innern Berechtigung vermochte es sich selbst entgegen dem GG durchzusetzen [4]).

Der wichtigste Unterschied zum GG war die weitere Fassung des Einkommensbegriffes. Während das GG nach § 78 c nur das Einkommen aus der Berufstätigkeit erfassen läßt, wird nach StStG auch der Vermögensertrag besteuert (§ 5 StStG). «Es ermöglicht dieses System eine gerechtere Belastung des Vermögens. Infolge verschiedener Verumständungen bringen aber die verschiedenen Vermögensobjekte bei einem an sich gleichen Wert und wenigstens gleicher amtlicher Schatzung für ihren Besitzer nicht immer den gleichen Ertrag. Einer beim Gemeindesteuersystem notwendig damit verbundenen Unbilligkeit in der Belastung dieser Steuerobjekte wird durch das System der Staatssteuer ausgewichen» [2]). «Das ist eine grundsätzliche Erweiterung des Einkommensbegriffes und eine Abweichung vom Steuerprinzip des GG. Nachdem sich im Kanton die Einsicht und Ueberzeugung Bahn gebrochen hat, daß der neue Einkommensbegriff seine volle innere Berechtigung hat, und dem bisherigen vorzuziehen ist, wurde allerdings auch für das Gemeindesteuerwesen in der Praxis über den Einkommensbegriff des GG hinweggegangen und zwar sofort nach Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes für den Staat. Die Gemeinden haben eingegriffen

[2]) RB 1901, S. 181.
[3]) Vgl. § 2 Z. 3.
[4]) Ueber die Grundzüge des StStG vgl. Weber, Entwicklung der Staatssteuern, S. 23 ff.

und ihre Steuerreglemente angepaßt; sie haben bald nach 1896 sukzessive begonnen, das Staatssteuersystem mit dem erweiterten Einkommensbegriff zur Grundlage ihrer Reglemente zu machen. Und schon damals hat der RR, durchaus bewußt, angenommen, daß dies zulässig sei, trotzdem es zum Wortlaut des Gesetzes im Widerspruch stehe, und er hat die Gemeindesteuerreglemente genehmigt. Tatsächlich sind auch heute die meisten Gemeinden zum Staatssteuersystem übergegangen» [5]). Beim Einkommnsbegriff des StStG fallen nun Kapital-, Schulden-, Miet- und Pachtzinsen als Einnahmen oder Abzüge in Betracht. Das StStG kennt, im Gegensatz zum GG, die Reinvermögensbesteuerung. Sämtliches Vermögen, bewegliches und unbewegliches, wird gleicherweise belastet; es können alle Schulden abgezogen werden [6]). Das Verhältnis von Vermögens- und Einkommenssteuersatz ist hier 0,5 ‰ : 1 %. Denn da beim Staatssteuersystem «durch die gleichzeitige Besteuerung des Vermögens als solchen und seines Ertrages als Einkommen eine doppelte Belastung desselben herbeigeführt würde, trägt das StStG diesem Uebelstand dadurch Rechnung, daß das Verhältnis zwischen der Belastung des Vermögens und derjenigen des Einkommens erweitert wird. Im Gemeindesteuersystem wird nämlich das im Gesetz geforderte «billige Verhältnis» der Steuerfaktoren zueinander durch die Praxis in der Weise hergestellt, daß das Vermögen in der Regel zu 1 ‰, das Einkommen zu 1 % belastet, oder daß die Summe des Einkommens durch die Vermehrung mit 10 oder einer andern Zahl in imaginäres Vermögen umgebildet und wie dieses ebenfalls mit 1 ‰ belastet wird.

«Dieses im Grundsatz als billig anerkannte Verhältnis ist im StStG dadurch wieder erzielt worden, daß das Vermögen zu ½ ‰, und das aus dem Ertrag des Vermögens und der Arbeit bestehende Einkommen zu 1 % besteuert wird. Bei der Anwendung dieses Systems für die Gemeindesteuer ist es allerdings mit Rücksicht auf die in den einzelnen Gemeinden verschieden sich gestaltenden Verhältnisse nicht durchwegs möglich, obiges Verhältnis zwischen der Besteuerung des Vermögens und derjenigen des Einkommens festzuhalten, sondern es wird dasselbe bald enger, bald weiter gestaltet.» [7])

Das StStG stellt die subjektive Steuerpflicht und die subjektiven Steuerbefreiungen fest (§ 2 und § 3 StStG). Es kennt nur 2 Steuerobjekte: Vermögen und Einkommen (§ 4 StStG). Die Kapitalisierung des Einkommens ist dem StStG fremd.

Der Wert und der Ertrag der Liegenschaften muß nach der amt-

[5]) KRVerh. 1912, S. 147.
[6]) Vgl. unten § 14 Z. 2; § 15.
[7]) RB 1901, S. 181.

lichen Katasterschatzung berechnet werden (VVo zum StStG §§ 15 und 24). Für die Besteuerung von AG und Genossenschaften hat die VVO zum StStG vom 30. Mai 1896 besondere Normen aufgestellt (§§ 10 und 23 VVO).

Abgesehen von diesen wichtigsten Grundsätzen, die von vielen Gemeinden ganz oder zum Teil in ihre Reglemente aufgenommen worden sind, hat das StStG auch in seinem Aufbau, seinen Begriffen und sogar in seinen Formulierungen den größten Einfluß auf das gesamte Gemeindesteuerwesen und auf die einzelnen Steuerreglemente der Gemeinden ausgeübt. Der RR hat den Gemeindesteuerreglementen, die sich auf diese Normen des StStG stüzzen, die Genehmigung erteilt [8]) und bei seinen Rekursentscheiden aus den Gemeinden mit dem Staatssteuersystem das StStG weitgehend per analogiam angewendet. Diese Begünstigung des Einflusses des StStG auf das Gemeindesteuerwesen wurde fortgesetzt und auf die Spitze getrieben durch die ORK; sie hat den Grundsatz aufgestellt, daß bei Lücken oder Unklarheiten in Gemeindesteuerreglementen die Staatssteuervorschriften subsidiär zur Anwendung kommen [9]). Abgesehen davon, daß durch diesen Grundsatz die Eigenart der Gemeinden und ihrer Steuerreglementen nicht mehr Berücksichtigung zu finden braucht, und daß darin die Möglichkeit einer «Gleichschaltung» und einer Unterdrückung der Gemeindeautonomie liegen kann, muß festgestellt werden, daß dieser Grundsatz nur Anwendung finden darf für Gemeinden, die sich ausdrücklich auf den Boden des Staatssteuersystems gestellt haben, und deren Steuerreglemente tatsächlich keinerlei entgegenstehende Normen enthalten. — Mit diesem Grundsatz ist dem Staatssteuerrecht ein neues, weites Feld seiner Anwendung erschlossen, da es tatsächlich nicht selten vorkommt, daß in den Gemeindesteuerreglementen, die sich ohnehin zum StStG bekennen, Lücken in Bezug auf Spezialfragen des Steuerrechts bestehen.

Nicht ohne Bedeutung ist in dieser Hinsicht die Tatsache, daß die ORK sowohl für die Staats- wie für die Gemeindesteuern oberste Rekursinstanz ist. Darum ist § 35 StStG und § 57 VVO zum StStG betr. Bestellung und Organisation der ORK auch für das Steuerjustizverfahren des Gemeindesteuerrechts maßgebend.

Aus der Angleichung in den materiellen Steuerrechtsfragen ergab sich bald die Tendenz, für Gemeinde- und Staatssteuer in einem einheitlichen Taxationsverfahren die Steuereinschätzung vorzunehmen [10]). So beschloß im Februar 1912 die Einwohnergemeinde Olten die Vereinigung der Staats- und Gemeindesteuerkommission

[8]) KRVerh. 1912, S. 147.
[9]) ORK 1929, IV. B., Nr. 14, S. 36.
ORK 1931, VI. B., Nr. 19, S. 42.
[10]) KRVerh. 1901 (8. Okt.), S. 196.

durch Uebertragung der Gemeindesteuertaxation an die Veranlagungsbehörde für die Staatssteuer [11]), was vom RR genehmigt wurde [12]).

Im Jahre 1919 wurde im RR eine Motion eingereicht auf einheitlichen Steuerbezug für Staat und Gemeinde [13]). Die Forderung nach einer Neuregelung des gesamten Gemeindesteuerwesens war aber schon viel älter. Zu gleicher Zeit bedurfte auch das StStG einer Revision. Es wurde der Entwurf zu einem Gesetz betr. die direkte Staats- und Gemeindesteuer ausgearbeitet, der im Jahre 1923 die erste Lesung vor dem KR passierte [14]). Der Entwurf sah einheitliche gesetzliche Regeln für die Staats- und Gemeindesteuern vor, sowohl in Bezug auf das materielle Steuerrecht, als auch in Hinsicht auf ein einheitliches Taxations- und Bezugsverfahren.

Die 2. Lesung dieses Gesetzes hat noch nicht stattgefunden. Aber es ist vorauszusehen, daß über kurz oder lang ein neues kantonales Steuergesetz diese Angleichung des Gemeindesteuerrechts an das kantonale Staatssteuerrecht vollziehen wird. Es wird dadurch in formeller Hinsicht den Gemeinden ein Teil ihrer Autonomie entrissen, nämlich das Recht, die Normen ihres Steuerwesens ziemlich weitgehend selber zu bestimmen; statt dessen werden eingehende gesetzliche Regeln eingeführt werden. Den Gemeinden ist aber dann das Recht gewährleistet, den ganzen Staatssteuerbetrag oder einen Bruchteil oder ein vielfaches davon für sich zu beziehen. Das ganze Steuerverfahren würde dadurch bedeutend vereinfacht; anderseits befürchtet man, daß die Taxation durch Gemeindeinstanzen gewisse Nachteile zeitigen würde.

Es ist aber in der Geschichte des soloth. Steuerwesens auch vorgekommen, daß das Gemeindesteuerwesen dem Staatssteuerrecht vorangegangen ist. In den Jahren 1905—10 machte sich in den Gemeinden die Forderung geltend, eine Liegenschaftenreingewinnsteuer zu erheben. Trotzdem sich der RR bewußt war, «daß der Wortlaut des bestehenden GG eine Wertzuwachssteuer als Einkommenssteuer ausschließen würde» [15]), ließ er in den Gemeinden diese (irrtümlich sogenannte) «Wertzuwachssteuer» zu. Im Staatssteuerwesen wollte man sich doch nicht so leichthin über die gesetzlichen Unterlagen hinwegsetzen. So kam es, daß die Gemeinden zuerst die Liegenschaftsreingewinnsteuer eingeführt hatten; im Jahre 1912 folgte dann die Staatssteuer mit der Begründung, es sei billig, daß die Steuer, die den Gemeinden zustehe, auch dem Staat zugestanden werde [15]).

---

[11]) Lätt, Gemeindegesetz, S. 153; vgl. Olten § 20; Grenchen § 21; Soloth. § 20.
[12]) RRB v. 27. Febr. 1912, A.S. 1911/13, S. 501; vgl. ferner unten § 22 Z. 1 b).
[13]) KR 1919, S. 347. Vgl. ferner: Weber, Entwicklung der Staatssteuern, S. 53.
[14]) KRVerh. 1923, S. 307, 365 ff.
[15]) KRVerh. 1912, S. 147.

§ 6.
Die Steuer.

1. BEGRIFF.

«Steuer in Rechtssinn ist eine Geldleistung, die der Staat oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit von denjenigen Individuen erhebt, die seiner Gebietshoheit unterworfen sind, zum Zweck der Deckung des Finanzbedarfes» [1]).

Gemeidesteuern sind also Geldleistungen, welche die Gemeinden kraft der ihnen vom Staat übertragenen Gebietshoheit von denjenigen Individuen erheben, die ihrer Gebietshoheit unterworfen sind, zum Zweck der Deckung des Finanzbedarfs. Die Abgaben, welche z. B. von Quellengenossenchaften, Gabenholzberechtigten usw. für die Wasserversorgung und den Bannwart erhoben werden, sind keine Steuern im Rechtssinn [2]), weil sie nicht auf der Gebietshoheit beruhen. Die Steuern müssen immer in Geld entrichtet werden, nicht in Naturalabgaben (Fronen [3])).

2. DIE STELLUNG DER STEUERN IM ABGABESYSTEM DER SOLOTHURNISCHEN GEMEINDEN.

Die Steuer ist nicht die einzige Abgabe, welche die Gemeinden erheben; alle Geldleistungen, welche sie kraft ihrer Gebietshoheit erheben, sind öffentliche Abgaben [4]). Die Steuer ist eine Unterart der öffentlichen Abgaben. Ihr Unterschied von den andern Abgaben liegt in ihrer Voraussetzungslosigkeit; der Grund für die Erhebung der Steuer liegt nur im Finanzbedarf des Gemeinwesens [5]). Auch die soloth. Gemeinden erheben noch andere öffentliche Abgaben, wenn auch die Steuern tatsächlich die bedeutendsten und erträglichsten öffentlichen Abgaben sind; bei allen andern Abgaben fehlt das Moment der Voraussetzungslosigkeit.

Dies zeigt sich besonders in den *Vorzugslasten*, d. h. bei jenen Abgaben, die jemand zu leisten hat, weil er von Seite des Gemeinwesens einen gewissen Vorzug genießt, z. B. Benützung öffentlicher Anstalten; also Beiträge zur Deckung der Kosten einer Straße, einer Sicherung gegen Wasserschaden, des Unterhaltes eines Zuchtstieres; insbesondere ist auch die sog. «Mäusesteuer», die noch in einzelnen Landesgegenden erhoben wird, keine Steuer im Rechtssinne, sondern eine Vorzugslast, die von den am Ort wohnenden Grundeigentümern getragen werden muß als Entgelt für den ihnen durch Bestellung eines Mausers erwachsenen Vorzug [6]).

---

[1]) Blumenstein I 1.
[2]) Staats- und Gemeindesteuern, S. 19.
[3]) Vgl. Z. 2 dieses §.
[4]) Blumenstein I 4.
[5]) Blumenstein I 5.
[6]) RRB vom 17. Jan. 1933; RRP. Nr. 201.

Wenn die Gemeinde eine amtliche Funktion vornimmt, die durch den Bürger veranlaßt wird, so pflegt sie sich dafür bezahlen zu lassen [5]); dies sind die *Gebühren*. Es kommen in Betracht die Gebühren der Gemeindekassen und Gemeindekanzleien und die Friedensrichtergebühren [7]).

Von einer gewissen Bedeutung sind im soloth. Gemeindewesen die sog. *Ersatzabgaben*, d. h. Geldleistungen, die ein Bürger zu entrichten hat, weil er von einer andern Leistung befreit wird. Unter diese Rubrik fällt die *«Feuerwehrpflichtersatzsteuer»* der soloth. Gemeinden. Die Feuerwehrpflicht ist eine allgemeine Pflicht für alle Einwohner, die gewisse Bedingungen erfüllen (§ 93 des Gesetzes vom 29. Okt. 1899 / 17. Nov. 1901). Es steht nun den Gemeinden frei, «die vom Feuerwehrdienst befreiten nach Maßgabe des betr. Gemeindereglementes im dienstpflichtigen Alter stehenden Personen vom 20. Altersjahr hinweg zur Entrichtung einer einheitlichen oder unter billiger Berücksichtigung der Vermögens- und Erwerbsverhältnisse nach Klassen abgestuften Ersatzsteuer anzuhalten, welche jedoch im Maximum Fr. 40.— nicht übersteigen darf» (§ 106 des zit. Gesetzes). Diese Abgabe kann also nur von denjenigen verlangt werden, die durch Gesetz oder Gemeindebeschluß von der Feuerwehrpflicht befreit sind. «Schuldgrund ist somit ein besonderes Pflichtverhältnis in Verbindung mit der eingetretenen Umwandlung der daraus geschuldeten Leistung. Ohne Bedeutung ist dabei, ob die Umwandlung auf Antrag des Pflichtigen oder nur von Amtes wegen vorgenommen werden kann» [8]). Es handelt sich also bei der sog. «Feuerwehrpflichtersatzsteuer» nicht um eine eigentliche Steuer [9]). Dasselbe gilt für die sog. *«Fronsteuern»*, die von den soloth. Gemeinden hie und da erhoben werden, besonders von ländlichen Gemeinden. Das Fronwesen geht auf ein altes autonomes Recht der Gemeinden zurück; die Fronreglemente müssen dem RR zur Genehmigung unterbreitet werden (§ 94 GG). «Hier besteht die geschuldete Leistung originär in einer persönlichen Tätigkeit (Straßen- oder Wasserbauarbeiten). Sie kann aber nach Belieben des Verpflichteten durch eine Geldleistung ersetzt werden» [10]). Interessant ist, daß, während doch die Frontätigkeit prinzipiell die originäre Pflicht ist, im Volk die Vorstellung herrscht, die «Fronsteuer» sei das Primäre und man könne durch eigene Arbeit die «Steuer abverdienen» [11]). Im Grunde handelt es sich also auch bei den sog. Fronsteuern nicht um Steuern im Rechtssinn, sondern, wie bei der sog. Feuerwehrpflichtersatz-

[7]) Niederer, Die Gemeindefinanzen, S. 85 (a und c).
[8]) Blumenstein I 5.
[9]) Anders Niederer, Die Gemeindefinanzen, S. 79.
[10]) Blumenstein I 3.
[11]) z. B. §§ 1 und 5, Fronreglement Kienberg, vom 23. Dez. 1906.

steuer, um eine Ersatzabgabe. Die Bezeichnung als «Steuer» wird für alle diese Abgaben irrtümlich verwendet.

3. GRENZVERHÄLTNISSE.

Die Steuern kommen oft in Verbindung mit andern Abgaben vor als *Gemengsteuern*. Am häufigsten sind die Steuern verbunden mit Gebühren. «Die Gemeinde will nicht nur die Bemühung ihrer Beamten zahlen lassen, sondern direckt darüber hinaus noch eine Steuer beziehen, z. B. für Konzerte, Schaustellungen, Plakatgebühren, Marktgebühren (Stand- und Plakatgelder, Viehauffuhrgebühren, Kleinviehmarktgeld, Kilbiplatzgeld usw.)» [12]).

Die Steuern können auch mit Vorzugslasten verbunden sein, z. B. Abgaben für Benützung der Plätze und Anlagen, der Schlachthäuser usw. [12]). In der vorliegenden Arbeit werden nur die Gemeindesteuern im eigentlichen Sinne berücksichtigt.

4. ZWECK DER STEUER.

Der Zweck der Steuer ist die Deckung des Finanzbedarfes; «sie soll der Erhaltung des Gemeinwesens und der Ermöglichung der Erfüllung seiner bestimmungsgemäßen Zwecke dienen, nicht aber seiner privatrechtlichen Bereicherung» [13]). Zwar ist dieser Zweck weder in der KV noch im GG ausdrücklich vorgesehen (Ausnahme: Die Bürgersteuer darf nur zur Bestreitung der Armenkosten erhoben werden; Art. 68 KV). Trotzdem muß «die Mißachtung dieses Grundsatzes als Willkür angesehen werden» [13]). Es widerspricht dem Sinn von Verfassung und Gesetz, wenn die Gemeinden Steuern über den nötigen Bedarf hinaus, zur Aufspeicherung, erheben würden. — Der Bedarf der Gemeinden ergibt sich aus ihren Auslagen und aus den ihnen zukommenden Aufgaben [14]).

Der Steuerertrag jeder Gemeinde wird für die arteigenen Aufgaben der betr. Gemeinde verwendet; dieser allgemeine Grundsatz erfährt eine Ausnahme bei den Einwohnergemeindesteuern des Bezirkes Bucheggberg, von deren Ertrag ein Teil zu Kultuszwecken den evangelisch-reformierten Kirchgemeinden zugewiesen wird [15]).

Von 132 bestimmen 127 Einwohnergemeinden den Zweck ihrer Steuern im Reglement; allerdings besagen alle Fromulierungen dasselbe: Steuern werden erhoben «zur Deckung der Ausgabenüberschüsse», oder «soweit es die Bedürfnisse der Einwohnergemeinde erfordern» usw. In den Steuerreglementen der Bürgergemeinden lautet die Zweckbestimmung der Armensteuern gemäß Art. 68 KV auf «Deckung der Ausgabenüberschüsse der Bürgergemeinden» oder

[12]) Niederer, Die Gemeindefinanzen, S. 85.
[13]) Blumenstein I 2.
[14]) Niederer, Die Gemeindefinanzen, S. 36 f.
[15]) Vgl. unten § 11 Z. 3 e.

«des Armenfonds», was praktisch gleichbedeutend ist. In den Kirchgemeinden wird die Steuer erhoben «zur Deckung der Ausgabenüberschüsse der Kirchgemeinde», «soweit die Bedürfnisse der Kirchgemeinde es erfordern» oder «nicht anderswie gedeckt werden».

§ 7.

Das Steuerrecht.

1. DIE STEUER ALS RECHTSVERHÄLTNIS.

Der moderne Verfassungsstaat kennt den Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung, d. h. jeder Akt der Staatsgewalt muß in einer gesetzlichen Norm begründet sein. Je mehr dieser Akt der Staatsgewalt in die Interessen des Einzelnen eingreift, desto notwendiger ist die gesetzliche Begründung und desto eingehender muß sie sein. Die Gesetzgebung muß deshalb die formelle Ermächtigung und die materielle Grundlage für die Erhebung einer Steuer liefern. Auch die Gemeinden dürfen nur auf Grund von gesetzlichen Normen ihre Steuerreglemente gestalten und nur auf Grund dieser Steuererhebungen durchführen.

Auch die Gemeindesteuer muß also ein Rechtsverhältnis sein, nicht ein Gewaltverhältnis. Sie ist ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Bürger, das aus den einschlägigen Rechtsnormen resultiert.

2. DAS STEUERRECHT.

Steuerrecht ist die normative Regelung der rechtlichen Momente in der Steuer [1]). Es äußert sich nach zwei Richtungen; als materielles Steuerleistungsverhältnis und als formelles Verfahrensverhältnis [1]).

3. STEUERPOLITIK.

Der Ausgangspunkt und Anlaß einer Steuer ist nicht rechtlicher, sondern staats- und volkswirtschaftlicher Natur. Die Frage, ob und in welchem Umfang eine Gemeinde Steuern erheben soll, richtet sich nach ihrem Finanzbedarf. Anderseits muß eine Steuer auch die wirtschaftliche Lage der Steuerpflichtigen berücksichtigen. Eine Steuer wird ihren Zweck nicht erreichen, wenn sie den Betroffenen durch zu hohe Belastung wirtschaftlichen Schaden zufügt. Diese Gedankengänge nennt man Steuerpolitik. Dies ist der «Inbegriff jener Rücksichten, die für den Gesetzgeber bei der Einführung einer

[1]) Blumenstein I 17.

Steuer maßgebend sind» [2]). Auch die Gemeinden müssen sich von solchen steuerpolitischen Erwägungen leiten lassen.

§ 8.

Die Quellen des solothurnischen Gemeindesteuerrechts.

1. AUFBAU.

Der Aufbau der Quellen des soloth. Gemeindesteuerrechts ist deshalb nicht so einfach, weil es sich dabei um die abgeleitete Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper handelt. Diese Steuerhoheit ist an die ihr vom delegierenden Staat gezogenen Grenzen gebunden; und dieser selber, der Kanton nämlich, ist sowohl für seine Steuern als auch für die Delegation der Steuerhoheit an die Gemeinden an event. Normen des Bundesrechtes gebunden. Die Grundsätze des soloth. Gemeindesteuerrechts fließen also aus eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Rechtsquellen.

2. ARTEN DER STEUERRECHTSQUELLEN.

a). Bundesverfassung.

Zunächst hat sich der Bund die Erhebung gewisser Steuern selber vorbehalten (Zoll-, Alkohol-, Stempelabgaben) in Art. 28, 32 bis 41 BV. — Das Verbot der Doppelbesteuerung nach Art. 46 Abs. 2 BV findet formell nur auf interkantonale, nicht aber auf innerkantonale Steuerkonflikte Anwendung [3]). — Art. 49 Abs. 6 BV greift in direkter Weise in das Steuerrecht der Kirchgemeinden ein und ist von Bedeutung für die Umschreibung der Kirchgemeindesteuerpflicht [4]).

b). Kantonsverfassung.

Die Staatsverfassung des Kt. Solothurn vom 23. Okt. 1887 regelt in Art. 52 ff. das Gemeindewesen. Art. 52 anerkennt die Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden; Art. 54 garantiert ihnen innerhalb des Rahmens von Verfassung und Gesetz die Autonomie. In besonderer Weise werden die Bürger- und Kirchgemeinden umschrieben. Ueber das Steuerwesen der Gemeinden selber enthält aber die KV keine generellen Normen, außer in Art. 68 KV, der den Bürgergemeinden die Steuerhoheit überträgt.

Die Art. 61—67 KV beziehen sich auf die Staatssteuer, nicht auf das Steuerwesen der Gemeinden. Ihre Bedeutung für das Gemeindesteuerwesen wurde oben dargelegt [5]).

---

[2]) Blumenstein I 210.
[3]) Blumenstein I 126; vgl. unten § 13.
[4]) Vgl. unten § 11 Z. 3 e.
[5]) Vgl. oben § 2 Z. 3; § 4.

c). Staatsverträge und Konkordate.

Sowohl die Staatsverträge des Bundes als auch die des Kt. Solothurn mit andern Staaten können Rechtquellen bilden für das Steuerrecht der Gemeinden [6]). Die Staatsverträge des Kt. Solothurn mit andern Staaten beziehen sich aber zumeist nur auf staatliche Steuern, z. B. Erbschafts- und Schenkungssteuern; das Steuerwesen der Gemeinden wird dadurch in der Regel nicht berührt [7]). Für die Gemeindesteuern von Bedeutung ist z. B. die Gegenrechtserklärung des RR an Elsaß-Lothringen betr. Erhebung von Gewerbesteuern vom 16. Aug. 1911, wonach die in Elsaß-Lothringen wohnenden und im Kt. Solothurn erwerbenden Arbeiter und Angestellten, Aerzte und Tierärzte, für ihr Einkommen aus dieser Beschäftigung im Kt. Solothurn nicht besteuert werden dürfen. (Erneuert am 3. Okt. 1921.) [8])

Die Konkordate unter Kantonen, denen der Kt. Solothurn beigetreten ist, können ebenfalls eine Rechtsquelle für das Gemeindesteuerwesen bilden. Erwähnenswert ist die Uebereinkunft zwischen den Ständen Bern und Solothurn vom 17. Febr. 1875 betr. kirchliche Verhältnisse des Bucheggberg und der reformierten Pfarrei Solothurn; Art. 8 dieser Uebereinkunft anerkennt die Steuerhoheit der Kirchgemeinden.

d). Das Gesetz.

Von grundlegender Bedeutung für das Gemeindesteuerrecht ist die Steuerrechtsquelle des kantonalen Gesetzes. Das Gesetz ist die Form, in der das übergeordnete Gemeinwesen, der Kanton, den Gemeinden die Steuerhoheit überträgt, den Umfang ihrer Steuerhoheit umschreibt, die Ausübung derselben festlegt. — Das wichtigste und grundlegende kantonale Gesetz für das Gemeindesteuerwesen ist das Gemeindegesetz vom 22. Okt. 1871. Durch das Gesetz vom 4. Juli 1880 wurde § 78 a des GG betr. den Schuldenabzug abgeändert. Das Gesetz vom 29. März 1925 brachte eine Neuordnung des Steuerjustizverfahrens. — Die Grundlage für die Hundesteuer ist das Gesetz vom 20. Febr. 1898. — Besondere Bestimmungen betr. die Armensteuer enthält das Gesetz betr. die Armenfürsorge vom 17. Nov. 1912 [9]). Vgl. ferner den KRB vom 10. Mai 1864, dem nach der damaligen Rechtslage Gesetzeskraft zukommt.

e). Der Kantonsratsbeschluß.

Die KR-Beschlüsse besitzen zwar nicht Gesetzeskraft, sind aber eine bindende Rechtsquelle für die Gewaltunterworfenen, also auch für die Gemeinden in Bezug auf ihr Steuerrecht; es sind zu er-

[6]) Blumenstein I 22.
[7]) Vgl. z. B. Gegenseitigkeitserklärung Schweiz-Deutsches Reich vom 3. Juli / 29. Sept. 1911.
[8]) A.S. 1911/13, S. 195; A.S. 1921/22, S. 172.
[9]) Vgl. unten § 10 Z. 1 a).

wähnen: KR-Beschluß vom 10. Mai 1864 betr. Besteuerung des Staatsvermögens zu Gemeindezwecken; hat Gesetzeskraft; noch in Geltung. KR-Beschluß vom 26. Mai 1874 betr. Interpretation des § 78 a GG. KR-Beschluß vom 4. März 1890 betr. Besteuerung der Kantonalbank. KR-Beschluß vom 6. März 1890 betr. Besteuerung des XII. Kanonikats. KR-Beschluß vom 21. Juli 1925 betr. VVO zum Gesetz betr. Abänderung des Beschwerdeverfahrens vom 29. März 1925. KR-Beschluß vom 16. März 1927 betr. Befreiung des Staates Solothurn von der Gemeindesteuerpflicht in Bezug auf die Schläfli-Stiftung.

f). Verordnungen und Beschlüsse des RR.

Die Verordnungen des RR und seine Beschlüsse müssen immer im Gesetz begründet sein. Sie werden im spez. Teil erwähnt.

g). Autonomie.

Die wichtigste und eigentliche Rechtsquelle für das Gemeindesteuerrecht sind die Steuerreglemente der Gemeinden. Sie bilden einen Teil der sog. «Autonomie», d. h. jener Rechtssätze, «die ein Selbstverwaltungskörper zur Regelung seiner innern Angelegenheiten aufstellt». Wenn ein Selbstverwaltungskörper die Steuerhoheit inne hat, so muß er auch die Vorschriften über die Ausübung dieser Steuerhoheit aufstellen können [10]). «Es ist zu untersuchen, wie weit der Selbstverwaltungskörper seine Steuernormen selbst aufstellen kann und inwieweit er an die staatlichen Gesetze gebunden ist. Denn die Autonomie ist eine Rechtsquelle, die dem Gesetz nicht gleichgeordnet, sondern untergeordnet ist. Der Selbstverwaltungskörper kann autonomistische Vorschriften nur soweit erlassen, als er vom Gesetz dazu ermächtigt ist.» [11]) «Die von den Selbstverwaltungskörpern erlassenen Steuerreglemente bilden einen Bestandteil des kantonalen Steuerrechts» [12]). Sie haben innerhalb der staatlichen Gesetzgebung analoge Rechtskraft wie diese selber und müssen von den Gemeindeangehörigen und Rekursinstanzen respektiert werden [13]).

h). Das Gewohnheitsrecht.

Es erhebt sich hier die Frage, ob als Steuerrechtsquelle auch das Gewohnheitsrecht in Betracht falle, d. h. ob eine neue Abgrenzung der Steuerhoheit der Gemeinden ohne gesetzliche Grundlage, ja sogar entgegen einer klaren Gesetzesbestimmung durch langandauernde, als Recht empfundene Ausübung einer Verwaltungshandlung rechtsmäßig werden kann. Das Steuerrecht regelt nun, zum Unterschied von allen andern Rechtsgebieten, eine tief eingreifende öf-

[10]) Blumenstein I 23.
[11]) Vgl. oben § 2 Z. 4; vgl. ferner § 10 Z. 1 a).
[12]) Blumenstein I 23.
[13]) Vgl. oben § 2 Z. 4.

fentlich-rechtliche Verpflichtung des Individuums zu einer Geldleistung gegenüber dem Gemeinwesen. Nun suchte aber das Individuum von jeher gegenüber dem Träger der Steuerhoheit gerade in dieser Hinsicht sich vor Uebergriffen zu schützen durch genaue gesetzliche Festlegung der Schranken der Besteuerung. Es «hat deshalb ein Recht darauf, daß die gesetzlichen Steuervorschriften, soweit sie seinen Schutz bezwecken, strikte angewendet werden . . . Eine Aufhebung oder Abänderung geschriebenen Steuerrechts durch gewohnheitsrechtliche Grundsätze ist deshalb ausgeschlossen.» [14]).

Dasselbe bestätigt ein Entscheid der ORK [15]), wo es die ORK, unter Berufung auf die obigem Gedankengänge strikte ablehnt, «daß das geschriebene Steuerrecht der Gemeinden durch gewohnheitsrechtliche Grundsätze, die sich in der Besteuerungspraxis der kommunalen Steuerbehörden herausgebildet haben, korrigiert und abgeändert wird.»

«Eine Ausnahme kann auch dann nicht gestattet werden, wenn ein Mißverhältnis in der Besteuerung einer andern Gruppe von Steuerpflichtigen eintritt» [15]). Mit dieser Auffassung der ORK steht in krassem Widerspruch ihre Praxis, sowie diejenige des RR, durch welche das geschriebene Steuerrecht des GG fortwährend korrigiert und abgeändert wird. Und doch scheint es a fortiori noch viel weniger zulässig, daß eine Gewohnheit Gesetzesrecht abändern kann, als autonomistisches Recht der Gemeinden.

Das Gewohnheitsrecht darf also grundsätzlich im Steuerrecht als Rechtsquelle nicht anerkannt werden. Denn wenn ein das Gesetzesrecht durchbrechendes Gewohnheitsrecht geduldet wird, so wird die vom Bürger im Gesetz gesuchte Garantie gegen Uebergriffe des Gemeinwesens illusorisch.

Praktisch hat aber gerade im Gemeindesteuerwesen des Kantons Solothurn die Gewohnheit, die in der Praxis der Gemeinden, des RR und der ORK zum Ausdruck kam, wichtigste steuerrechtliche Bestimmungen des Gesetzes durchbrochen. Allein diese Entwicklung war eine rein tatsächliche, die den Boden des Rechtes verlassen hat. Die durch Praxis und Gewohnheit geschaffene tatsächliche Lage muß notwendig baldigst gesetzlich sanktioniert werden.

[14]) Blumenstein I 22, und die dort zitierten Autoren.
Fleiner, Institutionen, S. 85 f.
[15]) ORK 1929, IV. B., Nr. 19, S. 41.

B. Materielles Steuerrecht.

1. Kapitel
Das subjektive Moment im Steuerrechtsverhältnis.

§ 9.
Subjektiver Aufbau.

1. DIE SUBJEKTE DES STEUERRECHTSVERHÄLTNISSES.

Die Steuer ist ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis; sie besteht also, wie jedes Schuldverhältnis, aus einem Anspruch und einer Leistungspflicht; sie setzt demnach zwei Subjekte voraus, einen Forderungsberechtigten und einen Leistungsverpflichteten. Forderungsberechtigter Gläubiger ist das Gemeinwesen, das die Steuerhoheit besitzt, also die soloth. Gemeinden nach Art. 52 KV [1]). Leistungsverpflichtete Schuldner sind alle Individuen, die der Steuerhoheit dieser Gemeinden unterworfen sind.

Dieser Auffassung gegenüber steht diejenige von der sog. Dinglichkeit der Steuer. Danach wäre die Steuer nicht eine persönliche Leistungspflicht des Steuersubjektes. Man stellt sich dabei vor, daß sich der Fiskus an die Sache halten kann, wenn die Steuer nicht bezahlt ist.

Auch die steuerrechtlichen Bestimmungen des GG und vieler Reglemente lassen zunächst vermuten, der Gesetzgeber habe sich die Natur der Steuer so vorgestellt; spricht er doch zunächst (in § 78 GG) nicht von einem steuerpflichtigen Subjekt, sondern von den mit der Steuer belasteten Objekten. Allein es handelt sich auch hier um die Steuerpflicht der Gemeindeangehörigen als Steuersubjekte für die genannten Steuerobjekte. Das ergibt sich unter anderem auch daraus, daß die Pflicht der Steuersubjekte sich nicht nur auf eine Geldleistung, sondern auch auf eine persönliche Mitwirkung bei der Veranlagung bezieht [2]). Unter dem Einfluß des StStG

[1]) s. oben §§ 2 und 3.
[2]) s. unten § 21.

begannen die Gemeinden, in ihren Reglementen neben den Steuerobjekten auch die steuerpflichtigen Subjekte zu bezeichnen [3]).

2. DIE BEZIEHUNGEN VON STEUERGLÄUBIGER UND STEUERSCHULDNER.

Diese Beziehungen sind nicht privatrechtlicher Natur, beruhen nicht etwa auf einem Vertrag [4]). Das Verhältnis des Steuergläubigers zum Steuerschuldner, die Steuerhoheit, und das des Steuerschuldners zum Steuergläubiger, die Steuerpflicht, beruhen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, auf der Gebietshoheit [5]). Es muß also zwischen der Gemeinde und dem Steuerpflichtigen das Verhältnis der Gebietshoheit bestehen. Steuersubjekte und Steuerobjekte, oder eines der beiden, müssen sich der Herrschaft, der Gebietshoheit der Gemeinde unterworfen haben. Das nennt man die steuerrechtliche Zugehörigkeit, d. h. die Unterwerfung des Individuums unter die faktische Steuerhoheit eines Gemeinwesens [6]). Diese Zugehörigkeit kann eine persönliche oder eine wirtschaftliche sein. Die konkrete Steuerforderung entsteht aber nicht schon durch das Verhältnis der abstrakten Steuerhoheit, sondern erst, wenn ein konkreter Tatbestand erfüllt ist. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet einerseits die Macht der Gemeinde, vom Individuum Steuern zu erheben, und anderseits das lokale Moment des Steuerrechtsverhältnisses.

3. DIE PERSÖNLICHE ZUGEHÖRIGKEIT.

Die persönliche Zugehörigkeit entspringt aus bestimmten rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen des Individuums zum Gemeinwesen, durch die das Individuum in ein Abhängigkeitsverhältnis zum Gemeinwesen gelangt, und das Gemeinwesen über das Individuum seine Gewalt ausübt [7]). Diese persönliche Zugehörigkeit des Individuums zur Gemeinde ist die Voraussetzung für die Ausübung der kommunalen Steuerhoheit.

a). Wohnsitz.

Am offenkundigsten und stärksten wird die steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet durch den Wohnsitz, d. h. «durch den Aufenthalt des Individuums im Gebiet eines Gemeinwesens mit der Absicht dauernden Verbleibens». Der Wohnsitz schafft eine dauernde Beziehung gerade zur Gemeinde. Das Individuum begibt sich dadurch unter die Hoheit und Gewalt der Gemeinde; denn die Gemeinde kann ihre Macht über die in ihrem Gebiet wohnenden direkt

[3]) s. unten § 11; z. B. Solothurn, § 1.
[4]) RB 1908, S. 213; RRP. Nr. 2336.
[5]) s. oben § 2 Z. 1.
[6]) Blumenstein I 31.
[7]) Blumenstein I 32.

ausüben [8]). Der steuerrechtliche Wohnsitz ist dem zivilrechtlichen nachgebildet (Art. 23 und 26 ZGB). Er kann sich nicht vollständig mit ihm decken, weil der steuerrechtliche Wohnsitz ganz andere Zwecke zu verfolgen hat als der zivilrechtliche. Trotzdem haben die meisten neuern Steuergesetzgebungen unter dem Einfluß des BG den zivilrechtlichen Wohnsitz auch für das Steuerrecht maßgebend erklärt. Wenn also ein Gesetz oder Steuerreglement nichts anderes vorschreibt, so werden die Grundsätze des ZGB (Art. 23—26) auf den steuerrechtlichen Wohnsitz angewendet. Im soloth. GG wird dies zwar nicht ausgesprochen; aber es ergibt sich aus der Praxis der Steuerjustizbehörden [9]). «Den Berührungspunkt zwischen dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wohnsitz schaffen die beiden Kriterien des tatsächlichen Aufenthaltes und der Absicht dauernden Verbleibens . . . Fehlen sie, so müssen andere Momente, welche regelmäßig nicht in der Person des Schuldners liegen, das Gewaltverhältnis vermitteln, d. h. es greift die wirtschaftliche Zugehörigkeit Platz.» [10])

Eine wichtige Rolle spielt der Begriff des *gesetzlichen Wohnsitzes* im Steuerrecht. Der gesetzliche Wohnsitz einer Person schließt sich kraft Gesetzes an den einer andern Person oder einer Behörde an. So ist der Steuerwohnsitz des Ehemannes auch der der Ehefrau; der Steuerwohnsitz des Inhabers der väterlichen Gewalt der der Kinder; der Sitz der Vormundschaftsbehörde der Steuerwohnsitz der bevormundeten Person. Auch im Gemeindesteuerwesen des Kt. Solothurn gelten diese Grundsätze des gesetzlichen Steuerwohnsitzes. Bezüglich des Steuerwohnsitzes der Ehefrau am Wohnort ihres Mannes vgl. unten § 12 Z. 3.

Klare Entscheide finden sich insbesondere betr. den Steuerwohnsitz der Bevormundeten. «Das Steuerdomizil des Bevormundeten wird angenommen am Sitz der zuständigen Vormundschafsbehörde» [11]). «Die Steuerpflicht des Vermögens Bevormundeter am Wohnsitz des Vormundes entspricht der regierungsrätlichen Praxis» [12]) [13]). Diese Regelung gilt nicht für Verbeiständete (ZGB Art. 392 ff.), welche einen selbständigen zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz haben. Die ältere Praxis des RR machte hingegen keinen Unterschied zwischen Bevormundeten und Verbeiständeten [14]) [15]).

Mehrere Gemeindesteuerreglemente enthalten die Norm, daß Vor-

---

[8]) Blumenstein I 32.
[9]) RB 1900, S. 217, f.; RRP. Nr. 1450.
[10]) Blumenstein I 34.
[11]) RRB vom 19. März 1912, A.S. 1911/13, S. 521.
[12]) RB 1910, S. 141, RRP. Nr. 1006.
[13]) Vgl. ferner RB 1878, S. 130; KRVerh. 1911, S. 642 f.
ORK 1925/26. I. Bericht. Nr. 13, S. 33.
[14]) RRB vom 7. März 1879, A. S. 1803/83, S. 366.
[15]) Vgl. ferner RB 1888, S. 213, RRP. 1887, Nr. 929, RB 1892, RRP. Nr. 784.

mundschaft oder Beistandschaft in der Gemeinde, wo sie geführt werden, den gesetzlichen Steuerort des Bevormundeten oder Verbeiständeten begründen, auch wenn dieser selbst nicht in der Gemeinde wohnt [16]). Betr. die Beiratschaft führt der RR aus: «Der Verbeiratete kann nicht ohne weiteres dem Bevormundeten gleichgestellt und am Ort des Sitzes der Vormundschaftsbehörde besteuert werden». Er ist nicht handlungsunfähig: «daher richtet sich seine Steuerpflicht nach den allgemeinen Grundsätzen, wie sie für den Handlungsfähigen gelten» [17]). In Bezug auf den gesetzlichen Steuerwohnsitz von Ehefrau und Kindern am Wohnort des Ehemannes und Vaters liegt ein Entscheid aus dem Jahre 1908 vor. Demnach ist die Steuerzugehörigkeit der Ehefrau und Kinder nicht durch ihren Wohnort begründet, sondern durch den des Ehemannes und Vaters, sofern nicht eine wirtschaftliche Betätigung von Frau und Kindern eine andere Steuerzugehörigkeit begründet [18]).

Der gesetzliche Steuerwohnsitz kann indessen nicht maßgebend sein für die Steuern, die nicht nur auf den Wohnsitz, sondern auch auf andere Voraussetzungen in der Person des Steuerschuldners abstellen, z. B. auf Heimatgenössigkeit oder auf die Konfessionszugehörigkeit. So ist es undenkbar, daß der Steuerort eines protestantischen Vormundes auch der des katholischen Bevormundeten sein muß. Aehnlich wird auch bei gemischten Ehen ein besonderer Steuerort für den andersgläubigen Teil der Familie angenommen werden müssen. Das wurde ausdrücklich festgelegt als Rekurspraxis des RR für den oben angeführten Fall des gesetzlichen Wohnsitzes eines Verbeiständeten; in Bezug auf seine Kirchensteuerpflicht kommt nur «die Person, die Konfession und der Wohnsitz des Verbeiständeten, nicht aber der Wohnsitz des Beistandes» in Betracht, während für die Einwohnergemeindesteuer der Wohnsitz des Beistandes maßgebend war (vgl. oben S. 43) [19]) [20]).

Auch andere Bestimmungen des ZGB über den zivilen Wohnsitz finden Anwendung auf das Steuerrecht. Art. 23—26. Jemand kann nur einen Wohnsitz haben. — Der einmal gewählte Wohnsitz dauert so lange, bis ein anderer begründet ist. — Der Aufenthalt zum Besuch einer Lehranstalt gilt nicht als Wohnsitz.

Wie die steuerrechtliche Zugehörigkeit durch den Wohnsitz begründet wird, so geht sie unter durch Aufhebung des Wohnsitzes oder Wegzug. Sie besteht nur solange, als der Wohnsitz besteht. Wenn nun der Steuerpflichtige während einer Steuerperiode in eine andere Gemeinde zieht, so geht in der früheren Wohnortsgemeinde die Steuerzugehörigkeit unter und wird in der neuen begründet. Das

[16]) Niedererlinsbach Art. 8; Obererlinsbach Art. 7 (als Beispiele).
[17]) RB 1915, S. 146, RRP. Nr. 499.
[18]) RB 1908, S. 212, RRP. Nr. 1353.
[19]) RRB vom 18. April 1899, A. S. 1896/1900, S. 354.
[20]) Vgl. Studer, Staat und Kirche, S. 96.

Recht auf Steuererhebung verteilt sich also für diese Steuerperiode auf die beiden Gemeinden *pro rata temporis*. Dies ist die Praxis des BG in interkantonalen Konflikten, und die Praxis des RR, bezw. der ORK in interkommunalen Konflikten. Der Grundsatz ist zwar in keinem Gesetz für die soloth. Gemeindesteuern ausgesprochen. Aber die meisten Gemeindesteuerreglemente haben ihrerseits den Grundsatz der Besteuerungs pro rata temporis ausdrücklich anerkannt, nämlich 111 Einwohnergemeindesteuerreglemente (ferner die Reglemente von 16 Bürger- und 33 Kirchgemeinden). Die Formulierung und Auswirkung des Grundsatzes ist nicht in allen Gemeinden dieselbe. 59 Steuerreglemente (Einwohnergemeinden) stellen schlechthin den Grundsatz der pro rata-Besteuerung auf. 9 Reglemente verlangen eine Aufrechnung der Bruchteile auf volle Monate. 30 Reglemente lassen die Aufrechnung nur zu, wenn mehr als ein halber Monat in Betracht kommt. 12 Reglemente sehen die pro rata-Besteuerung nur vor für den Fall, daß jemand nach erfolgter Taxation in der Gemeinde Wohnsitz nimmt; praktisch werden aber auch in diesen Gemeinden Steuerpflichtige, die vor Schluß des Steuerjahres die Gemeinde verlassen, sich auf diesen Grundsatz berufen können. 1 Gemeinde läßt die pro rata berechnete Steuerquote, wenn sie kleiner als Fr. 1.— ist, auf diesen Betrag aufrunden [21]).

Daß die Besteuerung pro rata temporis als Steuergrundsatz des soloth. Gemeindesteuerrechts anerkannt war und ist, beweist ferner die gleichbleibende Praxis der Rekursinstanzen.

In einem Entscheid führt der RR aus: «Jeder Steuerpflichtige zahlt Steuer im Verhältnis der Zeit, während welcher er in der Gemeinde wohnt. Wenn ein solcher die Gemeinde vor Schluß des Jahres und nach Bezahlung der ganzen Jahressteuer verläßt, hat er verhältnismäßige Rückerstattung zu beanspruchen» [22]).

Im RRB vom 4. Febr. 1902 wies der RR darauf hin, daß diese «Beschränkung des Steuerrechts im Falle des Domizilwechsels während des Jahres von dem Umstand in keiner Weise berührt werde, daß am frühern oder neuen Wohnort überhaupt im betr. Jahr keine Steuer erhoben worden sei» . . . . «Die Vorschrift, daß nur pro rata der Zeit des Aufenthaltes in einer Gemeinde zu steuern sei, ist also, soweit es den Kt. Solothurn angeht, eine absolute, von keiner andern Bestimmung abhängige» [23]) [24]).

Der Grundsatz von der Einheit des Wohnsitzes (Art. 23 ZGB) wird im Steuerrecht mehrfach durchbrochen. Es ist möglich, daß eine dem Wohnsitz ähnliche Beziehung zu einer Gemeinde mit dem

[21]) Wisen, § 19.
[22]) RRB vom 29. Jan. 1889, A.S. 1884/90, S. 240.
[23]) RRB vom 4. Febr. 1909, A.S. 1906/10, S. 236.
[24]) RB 1888, S. 214, RRP. Nr. 3954; RB 1892, S. 146, RRP. Nr. 559; RB 1907, S. 164; RB 1915, S. 164, RRP. Nr. 499; RB 1915, S. 264, RRP. Nr. 1729; ORK 1928, III. B., Nr. 24, S. 48; ORK 1930, V. Ber., Nr. 31, 32, S. 53 f.

eigentlichen Wohnsitz konkurriert, nämlich der sog. *Saisonaufenthalt*. Saisonaufenthalter sind Personen, die regelmäßig einen bestimmten Teil des Jahres außerhalb ihres zivilrechtlichen Wohnsitzes auf eigenem Grund und Boden oder alljährlich in der gleichen Mietwohnung zubringen [25]). Das BG nimmt an, daß dieser alljährlich wiederkehrende Aufenthalt in der Führung eines eigenen Haushaltes während längerer Dauer (mindestens 3 Monate) bestehen muß [26]), und daß es sich nicht nur um einen kurz vorübergehenden oder zufälligen Aufenthalt handeln darf [27]). Ein solcher Saisonaufenthalt begründet, neben dem Wohnsitz, in einer weiteren Gemeinde die Steuerpflicht, deren Höhe pro rata temporis der Aufenthaltsdauer mit der ordentlichen Wohnsitzsteuerpflicht verrechnet wird. Allerdings gilt die Teilung des Steuerwohnsitzes nicht für alle Steuern, sondern nur für die Ertragssteuer aus beweglichem Vermögen und für die Vermögenssteuer am beweglichen Vermögen [28]). Diese Begründung eines weitern Steuerdomizils durch den Saisonaufenthalt und die Verrechnung pro rata temporis gilt auch im soloth. Gemeindesteuerrecht. Mehrere Entscheide bestätigen dies [29]). Der RR erklärte in einem Entscheid von 1907 ausdrücklich, daß er die Praxis des BG in interkantonalen Konflikten auch auf das interkommunale Gebiet anwende in Bezug auf die Saisonaufenthalter [30]).

Eine Besonderheit in Bezug auf die steuerrechtliche Zugehörigkeit auf Grund des Wohnsitzes ergibt sich aus Art. 5 des BG über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft vom 23. Dezember 1851; danach behalten die Mitglieder des Bundesrates und des Bundesgerichtes, sowie der eidgenössische Kanzler ihr politisches und bürgerliches Domizil in den Kantonen bei, in welchen sie heimatberechtigt sind. Demnach unterstehen Bundesräte, Bundesrichter usw. nicht der Steuerhoheit der Kantone und Gemeinden ihres Amtssitzes. Dagegen ist die Frage, ob der betr. eidgenössische Funktionär im Heimatkanton und in der Heimatgemeinde Steuerfreiheit genieße oder nicht, dem Recht des betr. Heimatkantons und der betr. Heimatgemeinde überlassen [31]). Der Wohnsitzbegriff läßt sich nicht ohne weiteres so auslegen, daß auch dieser wohnsitzähnliche, im Bundesrat niedergelegte Aufenthalt darunter fallen würde. Tatsächliches Wohnen und die Absicht dauernden Bleibens, die Voraussetzungen des Steuerwohnsitzes, fehlen in Bezug auf die Heimatgemeinde des Bundesrichters usw. Damit ein solcher eidgenössischer Funktionär in seiner soloth. Ursprungs-

---

[25]) Blumenstein I 37.
[26]) BG 39, I, 332.
[27]) RB 1907, S. 164, RRP. Nr. 3954.
[28]) Blumenstein I 38.
[29]) ORK 1930, V. Ber., S. 54, Nr. 37.
[30]) RB 1907, S. 165, RRP. Nr. 3954.
[31]) Fleiner, Bundesstaatsrecht, S. 188. ORK 1932, VII. B. Nr.

gemeinde besteuert werden darf, muß das Steuerreglement der betr. Gemeinde einen ausdrücklichen Hinweis auf diesen fiktiven «gesetzlichen Wohnsitz» enthalten, um eine steuerrechtliche Zugehörgkeit und damit eine Steuerpflicht zu begründen. Im gleichen Sinne liegen 2 Entscheide der ORK vor [32]).

b). Aufenthalt.

Der Aufenthalt allein begründet noch keine steuerrechtliche Zugehörigkeit. Bei Konkurrenz zwischen Wohnsitz und Aufenthalt muß der Aufenthalt dem Wohnsitz weichen. «Die Steuerpflicht existiert nur da, wo der faktische Wohnsitz ist, und nicht am zufälligen Aufenthaltsort. Es ist nun nach konstanter Praxis und nach frühern RR-Beschlüssen außer Zweifel, daß ein vorübergehender Sommer- und Winteraufenthalt nicht als Domizil zu betrachten ist, nach dem sich die Steuerpflicht und die Stimmberechtigung zu richten haben.» [33]) Einen allgemein gültigen Grundsatz spricht das Steuerreglement von Solothurn aus: «Der Aufenthalt in Solothurn zum Besuch einer Lehranstalt oder wegen Unterbringung in einer Kranken-, Pflege- oder Strafanstalt begründet an sich kein Steuerdomizil» [34]) [35]).

Immerhin vermag ein längerer Aufenthalt eine Teilung der Steuerpflicht zwischen der Wohnsitz- und der Aufenthaltsgemeinde herbeizuführen. Ein Entscheid der ORK in diesem Sinn ermächtigt eine Gemeinde, von einem Aufenthalter pro rata der Aufenthaltszeit in einem Asyl Steuern zu erheben [36]). In einem weitern Rekursfall anerkannte die ORK, daß ein 6-monatlicher Aufenthalt in einer Saisonstelle außerhalb des Wohnorts eine steuerrechtliche Zugehörigkeit und eine Steuerpflicht pro rata temporis in jener Gemeinde begründet habe [37]). Ferner kann ein Saisonaufenthalt im eigentlichen Sinne [38]) eine steuerrechtliche Zugehörigkeit begründen.

c). Heimatzugehörigkeit.

Die Heimatzugehörigkeit begründet nach schweiz. Steuerrecht nur in Verbindung mit dem Wohnsitze eine steuerrechtliche Zugehörigkeit. Die Heranziehung von Bürgern, die außerhalb des Heimatkantons wohnen, zu besondern Steuern ist unzulässig. Die Kantone Aargau und Zürich bestimmen, daß innerkantonal die Bürger, auch wenn sie außerhalb der Heimatgemeinde wohnen, zu Bürgersteuern herangezogen werden können [39]). Im Kt. Solothurn wurde bei der

---

[32]) ORK v. 3. Dez. 1930, nicht publiziert. vgl. Solothurner Zeitung, XXVII. Jahrg. Nr. 153, 4. Juli 1933.
[33]) RB 1897, S. 140, RRP. Nr. 2252.
[34]) Reglement von Solothurnern, § 14 Abs. 2.
[35]) Vgl. ferner Kreisschreiben des RR vom 28. Okt. 1921; A.S. 1921/22, S. 197.
[36]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 31. S. 53.
[37]) ORK 1931, IV. B., Nr. 27. S. 52.
[38]) vgl. oben unter a).
[39]) Zürich, Steuergesetz § 96; Aargau, Gesetz über Gemeindegüter, § 27.

Beratung des Armengesetzes im KR der Vorschlag gemacht, der RR sei zu ermächtigen, besonders belasteten Gemeinden zu erlauben, «ihre in einer andern Gemeinde des Kantons wohnenden Bürger mit der Hälfte der ordentlichen Armensteuer zu belegen, welche sie als Bewohner der Heimatgemeinde zu bezahlen hätten.» Allein dieser Vorschlag fand im KR keine Gnade. § 25 des Armengesetzes lautet nun: «Armensteuerpflichtig sind die in der Heimatgemeinde wohnenden Bürger» [40]). Nochmals im Jahre 1929 bei Behandlung einer Motion betr. Revision des Armengesetzes wurde vom RR eine Lösung in diesem Sinne befürwortet. Allein es wurde nichts am bisherigen Zustand geändert; der Kt. Solothurn läßt nach wie vor die Erhebung von Bürgersteuern nur gegenüber den Ortsbürgern zu, die in der Heimatgemeinde wohnen [41]). Der RR hat diese Praxis in einem Entscheide von 1902 dargelegt; «die Bürgergemeinde wird durch die in ihrer Heimatgemeinde wohnenden Gemeindebürger gebildet. Nach der Staatsverfassung ist neben dem Armengut und dem allgemeinen Ortsbürgergut für die Bestreitung der Armenbedürfnisse die Steuerkraft der Ortsbürger in Anspruch zu nehmen. Daß dies nur die die Gemeinde bildenden, d. h. in derselben wohnhaften Ortsbürger betrifft, geht schon daraus hervor, daß auch bei Verteilung des Bürgernutzens nur die in der Heimatgemeinde wohnenden Gemeindebürger berücksichtigt werden. Der RR hat in den diese Frage berührenden Entscheiden immer an dem Standpunkt festgehalten, daß die Armensteuer von den in der Heimatgemeinde wohnenden Bürgern zu tragen sei.» [42]) [43])

Im Kt. Solothurn begründet also die Heimatzugehörigkeit nur zusammen mit dem Wohnsitz eine Steuerpflicht gegenüber einer Bürgergemeinde.

d). Konfessionszugehörigkeit.

Auch die Konfessionsangehörigkeit ist allein nicht im Stande, eine steuerrechtliche Zugehörigkeit zu begründen. Sie muß verbunden sein mit dem Wohnsitz. Art. 57 KV umschreibt dies deutlich: «Die Kirchgemeinde umfaßt sämtliche, in einem Kirchgemeindebezirk wohnenden Konfessionsangehörigen».

Dieser Grundsatz ist bestätigt durch mehrere Entscheide des RR: «Für die Kirchgemeinde steuerpflichtig sind nur die in dem Gebiet der Kirchgemeinde wohnenden Angehörigen der betr. Konfession» [44]) [45]). Dem widerspricht das Kirchensteuerreglement von

[40]) KRVerh. 1912, S. 89.
[41]) KRVerh. 1929, S. 158.
[42]) RRB vom 21. Febr. 1902, A.S. 1901/05, S. 243.
[43]) RB 1890, S. 70, RRP. Nr. 42.
RB 1894, S. 172, RRP. Nr. 575.
RB 1902, S. 120, RRP. Nr. 445.
Vgl. Jäggi, Die soloth. Bürgergemeinde.
[44]) RB 1893, S. 142, RRP. Nr. 2028.
[45]) Vgl. ferner RB 1900, S. 219, RRP. Nr. 2440.

Wisen, das auch auswärtige Konfessionsangehörige besteuern will [46]).

e). Juristische Personen.

Im Steuerrecht spricht man, im Gegensatz zum Zivilrecht, nicht von einem Wohnsitz der juristischen Personen, sondern die Besteuerung wird immer unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Zugehörigkeit angenommen. Die juristische Person besitzt regelmäßig ihren Steuerort da, wo die Verwaltung praktisch geführt wird, nicht da, wo der Sitz im Handelsregister eingetragen ist [47]) [48]). Für das soloth. Gemeindesteuerrecht ist dieser Grundsatz durch mehrere Entscheide der Rekursinstanzen bestätigt [49]). So führt beispielsweise der RR in einem Entscheid aus dem Jahre 1909 aus: «Für die Erhebung der Gemeindesteuer ist nun aber nicht der formelle Sitz der Gesellschaft, sondern der Ort des tatsächlichen Geschäfts- und Fabrikationsbetriebes maßgebend . . . Das formelle privatrechtliche Domizil fällt nicht in Betracht.» [50]) Eine Stiftung ist ordentlicherweise an ihrem Sitz steuerzugehörig. Wenn sie aber nur zu dem Zweck in eine andere Gemeinde verlegt wurde, um der Besteuerung bezw. Progression am Wohnorte des Stifters zu entgehen, und ohne daß innere Beziehungen zu der Gemeinde ihres nunmehrigen formellen Sitzes bestehen, so kann die StK der Wohngemeinde steuerrechtlich dieser Stiftung ihre Anerkennung verweigern und das Kapital weiterhin am Wohnort des Stifters besteuern [51]).

f). Personengesamtheiten.

Als Personengesamtheiten, welche das soloth. Gemeindesteuerrecht als eigene Rechtssubjekte erklärt, kommen die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften in Betracht. Der Steuerort dieser Gesellschaften befindet sich analog der Regelung bei den juristischen Personen, an ihrem Geschäftssitz [52]).

Für andere Gesamthandsverhältnisse, z. B. Gemeinderschaft, Erbengemeinschaft, eheliche Gütergemeinschaft, anerkennt die Praxis des BG keine selbständige steuerrechtliche Persönlichkeit [52]). In einem Rekursfall entschied der RR, eine unverteilte Erbschaft unterliege der Besteuerung an dem Ort, wo der Erblasser seinen Sitz gehabt habe, bis zu dem Zeitpunkt, wo das Inventar verpflogen

[46]) Vgl. § 11 Z. 3 b). bb.
[47]) Blumenstein I 43.
[48]) BG 45, I. 190.
[49]) RRB v. 30. Okt. 1885, A.S. 1885/90, S. 391.
RRB v. 16. Juli 1897, A.S. 1896/00, S. 218. RB 1897, S. 139, RRP. Nr. 1928 und 3095.
ORK 1929, IV. B. Nr. 43, S. 62.
RB 1888, S. 212, RRP. Nr. 1769 (v. 1884).
RB 1909, S. 183, RRP. Nr. 2509.
[50]) RB 1909, S. 183, RRP. Nr. 2509.
[51]) BG 53, I, 440, i. S. «K.»c. Einwohnergemeinde Solothurn.
[52]) Blumenstein I 43.

werde [53]). Demnach wird also im Kanton Solothurn eine ungeteilte Erbschaft als selbstständiges Steuersubjekt behandelt [54]); und daher hat sie auch ihre eigene örtliche Steuerzugehörigkeit.

4. DIE WIRTSCHAFTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT.

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit einer Person zu einer Gemeinde ist dann gegeben, wenn die Person zwar nicht mit der Persönlichkeit der Gewalt des Gemeinwesens unterworfen ist, sondern wenn die Person in den betr. Gemeinwesen gewisse wirtschaftliche Interessen besitzt, die eine Herrschaft des Gemeinwesens begründet [55]). Es sind nicht persönliche, sondern wirtschaftliche Beziehungen, die ein Abhängigkeits- und Zugehörigkeitsverhältnis des Einzelnen zur Gemeinde und damit das Verhältnis von Steuerhoheit und Steuerpflicht schaffen.

Aus diesem Grunde kann die wirtschaftliche Beziehung keine steuerrechtliche Zugehörigkeit des Einzelnen zur *Bürgergemeinde* oder *Kirchgemeinde* schaffen. Armensteuer und Kirchensteuer sind rein persönliche Steuern; die Steuerpflicht kann daher bei ihnen nur durch die persönliche Zugehörigkeit vermittelt werden. Praktisch bedeutet dies, daß Armensteuern und Kirchensteuern nicht, wie die Gemeindesteuern, von auswärtswohnenden Liegenschaftenbesitzern für ihren in der Gemeinde gelegenen Grundbesitz und dessen Ertrag erhoben werden können. Das bestätigen zahlreiche Entscheide der Rekursinstanzen [56]). So führt der RR in seinem Beschluß vom 15. März 1927 aus: «Die obigen Ausführungen (über Besteuerung des Liegenschaftenertrages und des Wertzuwachses am Ort der gelegenen Sache) gelten insgesamt nur für das Steuerrecht der Einwohnergemeinden, da den Bürger- und Kirchgemeinden ein Steuerrecht nur gegenüber den in der Gemeinde selber wohnenden Gemeindeangehörigen persönlich zusteht und für sie eine Besteuerung von Liegenschaften am Ort der gelegenen Sache nicht in Frage kommt.» [57])

Einem andern Entscheid ist zu entnehmen: «Nur diejenigen Liegenschaften innerhalb des Gemeindebezirkes können zur Armensteuer herbeigezogen werden, welche den (in der Gemeinde wohnenden) Gemeindebürgern gehören». «Nur diejenigen Liegenschaften in der Kirchgemeinde-Einung können zur Kirchensteuer herbeigezogen werden, welche den (in der Kirchgemeinde wohnenden) Kirchgemeindemitgliedern gehören» [58]). In einem andern Entscheid sagt

[53]) RB 1882, S. 32.
[54]) Vgl. unten § 12 Z. 4.
[55]) Blumenstein I 44.
[56]) RB 1890, S. 70, RRP. Nr. 42.
RB 1902, S.120, R RP. Nr. 445; RRB v. 21. Febr. 1902, A.S. 1901/05, S. 243.
RB 1907, S. 164, RRP. Nr. 1176.
OKR 1929, IV. B., Nr. 15, S. 37.
[57]) RRB vom 15. März 1927, A.S. 1927, Nr. 12. S. 259.
[58]) RB 1892, S. 145.

der RR: « . . während dort (in der Einwohnergemeinde) alle Liegenschaften, auch diejenigen der auswärts wohnenden Eigentümer an den Vorteilen der öffentlichen Verwaltung, wie z. B. des Straßenunterhaltes oder der Orts- und Feldpolizei partizipieren, resultiert für dieselben aus der Erfüllung der Aufgaben der Bürger- und Kirchgemeinden absolut kein nachweisbarer Vorteil. Aus diesem Grunde würde es nicht billig sein, wenn die auswärts wohnenden Grundeigentümer für Zwecke einer Bürger- oder Kirchgemeinde, der sie mit Rücksicht auf ihren Wohnsitz nicht angehören, zur Steuer herangezogen würden. Nach diesem Grundsatz ist bis jetzt bei Prüfung und Genehmigung von Bürger- und Kirchgemeindereglementen immer entschieden worden.» [59])

Den gleichen Grundsatz hat die ORK aufgenommen: «Die Bürgersteuer ist, wie auch die Kirchensteuer, eine rein persönliche Steuer. Sie kann daher nicht, wie die Gemeindesteuer, auch von auswärts wohnenden Liegenschaftenbesitzern für ihren in der Gemeinde befindlichen Grundbesitz und dessen Ertrag erhoben werden, sondern nur von den in der Heimatgemeinde wohnenden Bürgern. Blosser Liegenschaftenbesitz in der Bürgergemeinde genügt nicht.» [60]) Ebensowenig wie das Grundeigentum vermag dauernde wirtschaftliche Betätigung allein eine steuerliche Zugehörigkeit zur Bürger- oder Kirchgemeinde zu begründen, wenn nicht der persönliche Wohnsitz und die Heimat-, bezw. Konfessionszugehörigkeit damit verbunden ist. Eine auf wirtschaftlichen Beziehungen beruhende Steuerzugehörigkeit bei Bürger- und Kirchgemeinde gibt es nicht.

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit wird begründet durch das Grundeigentum und durch dauernde wirtschaftliche Betätigung.

a). Grundeigentum.

Eine unentrinnbare Abhängigkeit und Zugehörigkeit zur Gemeinde wird geschaffen durch Grundeigentum, das in ihrem Gebiet liegt. Auch nach soloth. Gemeindesteuerrecht schafft das Grundeigentum die steuerrechtliche Zugehörigkeit zur Gemeinde der gelegenen Sache. Dieser Grundsatz gilt ganz allgemein und wurde für die Liegenschaftenbesteuerung stets angewendet. (Ausnahme: Bürger- und Kirchgemeinden; s. oben S. 50.) Diese steuerliche Zugehörigkeit wird schon in § 78 a des GG begründet, welcher der Steuerpflicht sämtliche in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften unterwirft. «Liegenschaften und das zur Liegenschaft (Haus und Hof) gehörende Mobiliar sind in der Gemeinde zu versteuern, in welcher sie gelegen sind, wenn der Eigentümer seinen Wohnsitz auch in einer andern Gemeinde des Kantons hat» [61]). Der Grundsatz der Besteue-

[59]) RB 1897, S. 136. Vgl. Studer, Staat u. Kirche, S. 95.
[60]) ORK 1929, IV. B. Nr. 15, S. 37.
[61]) RRB vom 10. Aug. 1880, A.S. 1903/83, S. 367.

rung der Liegenschaften am locus rei sitae war interkantonal und interkommunal anerkannt [62]). Er wurde im soloth. Gemeindesteuerrecht wohl auf das Grundeigentum selber, aber nicht von Anfang an auf die mit dem Grundeigentum in Verbindung stehende Steuerarten: *Liegenschaftenertrags- und «Wertzuwachs»-steuer* angewandt. Diese letztern Steuern wurden vielmehr als Einkommenssteuern betrachtet und deshalb auf Grund der persönlichen Zugehörigkeit erhoben. Nach dieser Auffassung mußte der Ertrag der Landwirtschaft am Wohnort des Besitzers versteuert werden, «da, wo der Landwirt wohnt, und nicht da, wo das zur Landwirtschaft dienende Grundstück liegt» [63]). In seiner ältern Praxis konnte sich dabei der RR auf die gleiche Praxis des BG in interkantonalen Konflikten berufen [64]); in jüngerer Zeit entschied der RR, daß er trotz der unterdessen abgeänderten Praxis des BG [65]) auf interkommunalem Gebiet dem Grundsatz der Besteuerung des Landwirtschaftsertrages am Wohnort des Besitzers treu bleibe [66]).

«Es ist darauf zu verweisen, daß im Kanton Solothurn unbestrittenermaßen und allgemein auch der natürliche Ertrag des Grundbesitzes am Wohnort des Besitzers und nicht am Ort, wo der Grund und Boden liegt, der Einkommenssteuer unterliegt» [67]). Abweichend von dieser Auffassung hat der RR schon im Jahre 1909 den Ertrag einer Kiesgrube als am locus rei sitae steuerpflichtig angenommen [68]).

Auch der «Wertzuwachs» wurde von der Regierung als Einkommen angesehen, schon deshalb, weil aus formellen Gründen eine Besteuerung des Liegenschaftengewinnes nur in der Form einer Einkommenssteuer vorgenommen werden konnte. Deshalb war es auch hier die Wohngemeinde, und nicht die Gemeinde des locus rei sitae, welche die Steuer auf dem Liegenschaftengewinn erheben konnte. Auch bei dieser Steuerart mußte sich der RR in Gegensatz zu der Praxis des BG in interkantonalen Konflikten stellen. Während interkantonal der «Wertzuwachs» am Ort der gelegenen Sache versteuert werden mußte, verlangte interkommunal der RR die Besteuerung des «Wertzuwachses» am Wohnort des Veräußerers [69]). «Die Wertzuwachssteuer hat in den Jahren 1910—12 in Gemeinden und Kanton Eingang gefunden, und zwar ausdrücklich als Unterart der Einkommenssteuer; zur Ausgestaltung der Wertzuwachssteuer als Spe-

[62]) RRB vom 27. Juni 1913, A.S. 1911/13, S. 1037.
RRB vom 15. März 1927, A.S. 1927/30, S. 30.
[63]) RB 1888, S. 212, RRP. Nrn. 1873 und 2264.
[64]) RB 1905, S. 175; RRP. Nr. 2715.
[65]) BG 41, I, 179; 45, I, 282.
[66]) KRVerh. 1921, S. 11.
RB 1922, S. 205, RRP. Nr. 6371.
[67]) RB 1911, S. 182, RRP. Nr. 1202.
Vgl. ferner RRB vom 27. Juni 1913, A.S. 1911/13, S. 1037.
[68]) RRB vom 30. Juli 1909 und 6. Aug. 1912, A.S. 1911/13, S. 622.
[69]) RRB vom 3. Febr. 1915, A.S. 1914/15, S. 1709.

zial- und Sondersteuer fehlte damals und noch heute die gesetzliche Grundlage. Da aber das Einkommen grundsätzlich, soweit nicht anderswo ein selbständiges Steuerdomizil begründet worden ist, am persönlichen Wohnsitz zu versteuern ist, hat der RR in seiner Rekurspraxis konsequenterweise auch die Wertzuwachssteuer während Jahren nur am Wohnort als zulässig erklärt; auch die Gemeindesteuerreglemente wurden nur in diesem Sinne genehmigt. Erst kürzlich hat dann das BG in einem interkantonalen Konfliktsfall entschieden, daß der Wertzuwachs am Ort, wo das verkaufte Grundstück liegt, steuerbar sei. Der RR mußte seither in interkantonalen Fällen, die allein der Kognition des BG unterliegen, sich diesem Entscheid anpassen; innerkantonal dagegen hält er aus der Entstehungsgeschichte nach wie vor daran fest, daß der Wertzuwachs, solange er steuerrechtlich als Einkommen gelten muß, am persönlichen Wohnort des Bezügers zu versteuern sei.» [70]) «Zwar entspricht, es ist dies zuzugestehen, diese Behandlungsart der Wertzuwachssteuer nicht ganz den Verhältnissen, indem sie, ihrem innern Wesen nach, dem Gemeinwesen zufallen sollte, in dem die Liegenschaft gelegen ist; aber es ist diese Inkongruenz die natürliche Folge der Konstruktion des Wertzuwachses als Einkommen; diese Konsequenzen können aber abgesehen von der Frage der Gesetzmäßigkeit nicht umgangen werden.» [71])

Die im Jahre 1925 geschaffene ORK hat sich in ihrer Rekurspraxis von Anfang an klar auf einen andern Standpunkt gestellt als der RR, indem sie sich auch in interkommunalen Steuerkonflikten völlig an die Praxis des BG anschloß. Schon im ersten Jahresbericht der ORK sind 2 Entscheide enthalten, die den Liegenschaftenertrag und den «Wertzuwachs» am Ort der gelegenen Sache steuerbar erklären [72]). Der RR sah sich gezwungen, zu diesen Entscheiden Stellung zu nehmen; denn die Gemeinden hatten in ihren Steuerreglementen ausdrückliche Bestimmungen über den Ort der Besteuerung von Liegenschaftenertrag und «Wertzuwachs» im Sinne des RR aufgenommen; und der RR hatte sie genehmigt. Die Entscheide der ORK hatten sich also, abgesehen von ihrer materiellen Berechtigung, über klares und rechtskräftiges Gemeinderecht hinweggesetzt [73]). Mit Recht verwahrt sich der RR dagegen. «Immerhin verzichtet der RR bei der Genehmigung von Steuerreglementen darauf, in dieser Frage auf seiner bisherigen Auffassung zu beharren und ist bereit, zu der Legalisierung der Praxis der ORK beizutragen» [73]). «Im Interesse der Rechtssicherheit» beschloß der RR, die Genehmigung jener Bestimmungen in den Gemeindesteuerreglementen zurzückzuziehen, die betr. Gemeinden anzuweisen, ihre Regle-

[70]) RB 1922, S. 208, RRP. Nr. 5420.
[71]) RB 1911, S. 181, RRP. Nr. 1202.
[72]) ORK 1925/26, I. B., Nrn. 16 und 17, S. 39 und 44.
[73]) KRVerh. 1927, S. 290.

mente nach der neuen Praxis der ORK (Besteuerung am Ort der gelegenen Sache) abzuändern, und der ORK die Berechtigung zu geben, ihre Praxis anzuwenden [74]). Seither wird im soloth. Gemeindesteuerrecht durch die Lage eines Grundstückes im Gemeindegebiet die steuerrechtliche Zugehörigkeit für alle Grundsteuerarten begründet.

Der Standort einer beweglichen Sache begründet keine wirtschaftliche Zugehörigkeit, außer bei den Besitzessteuern; also bei der Hundesteuer [75]).

b). Dauernde wirtschaftliche Betätigung.

Die wirtschaftliche Steuerzugehörigkeit zu einer Gemeinde kann sich auch ergeben aus einer dauernden wirtschaftlichen Betätigung im Gebiet der betr. Gemeinde; auch ohne Vorhandensein eines Wohnsitzes wird dadurch ein Gewalt- und Unterwerfungsverhältnis zwischen Gemeinde und Individuum geschaffen. Es muß sich aber um eine zeitlich fortdauernde, nicht nur um eine vorübergehende wirtschaftliche Betätigung handeln [76]).

Ferner muß die wirtschaftliche Betätigung, wenn sie in Konkurrenz mit dem Wohnsitz eine Steuerzugehörigkeit schaffen soll, eine gewisse Selbständigkeit aufweisen; es kommen also in Betracht Handel, Gewerbe, Industrie, liberale Berufsarten usw. Diese begründen einen Steuerort der geschäftlichen Niederlassung. Zwei Entscheide aus dem Jahre 1908 stellen fest, daß die (selbständige) wirtschaftliche Tätigkeit außerhalb des Wohnortes auch eine Steuerzugehörigkeit und damit eine Gemeindesteuerpflicht begründet [77]). Ein Entscheid von 1924 anerkannte die Steuerzugehörigkeit eines Geschäftsinhabers zu der Gemeinde, wo sich die Leitung seines Geschäftes befand [78]).

Ein Advokat ist steuerpflichtig am Ort, wo er seine Praxis ausübt [79]). Nach einem Entscheid von 1911 begründet die Handelstätigkeit eines Viehhändlers in einer Gemeinde, der dort seinen Stall unterhält, seine Steuerzugehörigkeit zu dieser Gemeinde [80]). Auf den gleichen Grundsatz gründen sich noch weitere Entscheide [81]). Ein selbständig Erwerbender ist für seinen Geschäftsertrag am Geschäftsdomizil steuerpflichtig [82]). Geschäftsbetriebe von Einzelfirmen be-

[74]) RRB vom 15. März 1927, A.S. 1927/30, S. 25.
[75]) Gesetz vom 20. Febr. 1898, §§ 1 und 5.
[76]) BG 24, I, 578; 37, I, 360.
[77]) RB 1908, S. 214, RRP. Nrn. 1631 und 3150.
[78]) RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
[79]) RB 1924, S. 200; RRB vom 30. Juli 1915, RRP. Nr. 2899.
[80]) RB 1911, S. 146, RRP. Nr. 744.
RB 1891, S. 137, RRP. Nr. 898.
[81]) RB 1887, S. 56, RRP. Nr. 406.
[82]) ORK 1925/26, I. B., Nr. 25, S. 60.

gründen nicht am Wohnort des Geschäftsinhabers, sondern am Sitz des Betriebes eine steuerliche Zugehörigkeit [83]).

Der Gewerbeertrag ist am Ort des Geschäftsbetriebes und nicht am Wohnort des Betriebsinhabers zu versteuern [84]).

Anderseits kann die Beschäftigung unselbständig Erwerbender, also privater oder öffentlicher Angestellter oder Arbeiter, außerhalb des Wohnortes keine Steuerzugehörigkeit begründen. «Die Bekleidung von Gemeindebeamtungen in einer andern als der wirklichen Wohnortsgemeinde verpflichtet nicht an sich schon zur Versteuerung des persönlichen Einkommens am Amtsort, und zwar auch dann nicht, wenn gesetzlich für die Bekleidung des Amtes die Wohnsitznahme am Amtsort vorgeschrieben wäre» [85]). «Die Steuerpflicht besteht . . . am Wohnort und nicht am Ort der Anstellung. Dies gilt nicht nur für andere Berufsarten, sondern auch für die Lehrer.» [86]) «Fabrikarbeiter, die in einer soloth. Gemeinde wohnen und auswärts arbeiten, sind in der Wohngemeinde steuerpflichtig» [87]). Das gleiche ergibt sich aus einigen Entscheiden des RR, die in der amtlichen Sammlung publiziert wurden: «Arbeiter, welche während den Arbeitstagen am Arbeitsort Kost und Schlafstätte haben, im übrigen mit ihrer Familie anderwärts wohnen, können am Arbeitsort nicht besteuert werden» [88]) [89]).

Der Praxis des RR folgte die ORK: «Das Steuerdomizil eines unselbständig Erwerbenden befindet sich an seinem zivilrechtlichen Wohnsitz, und nicht am Orte, wo er sich zur Ausübung seines Berufes aufhält» [90]). «Ein Lehrer, der in einer andern Gemeinde als der Wohnortsgemeinde Schule hält, hat sein Steuerdomizil am Wohnort» [91]).

Nach der Praxis des BG ist zur Begründung der Steuerzugehörigkeit durch wirtschaftliche Betätigung noch ein objektives Moment erfordert, nämlich das Vorhandensein dauernder *körperlicher Einrichtungen*, die zu dieser wirtschaftlichen Betätigung verwendet werden. Dieses Erfordernis wurde auch von der Praxis der Rekursinstanzen für das soloth. Gemeindesteuerrecht verlangt. In einem

[83]) ORK 1927, II. Ber., Nr. 29, S. 59.
[84]) ORK 1929, IV. Ber., Nr. 35, S. 62.
[85]) RB 1896, S. 157, RRP. Nr. 2289.
[86]) RB 1925, S. 271, RRP. Nr. 2370. Vgl. ferner im gleichen Sinn:
RB 1908, S. 213, RRP. Nr. 2336.
RB 1910, S. 148, RRP. Nr. 337.
[87]) RB 1898, S. 276, RRP. Nr. 3403.
[88]) RRB vom 8. Jan. 1889, A.S. 1884/90, S. 226. Vgl. ferner:
[89]) RRB vom 7. Jan. und 24. März 1899, A.S. 1896/1900, S. 350.
RRB vom 2. Mai 1899, A.S. 1896/1900, S. 363.
RB 1888, S. 214, RRP. Nr. 1306.
RB 1916, S. 147, RRP. Nr. 3238, 5321, 1521.
[90]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 24, S. 59.
[91]) RB 1910, S. 148, RRP. Nr. 337; RRP. 1908, Nr. 2336.

Spezialfall wurde entschieden, es sei ein industrielles Geschäft da zu versteuern, wo das Etablissement sich befindet, wo also das Geschäft betrieben wird, und nicht an dem zufälligerweise an einem andern Ort befindlichen Sitze des Bureaus dieses Geschäftes» [92]). So ist auch ausschlaggebend der Ort, wo der Viehhändler seinen Stall hält [93]), wo der Geschäftsinhaber sein Geschäftsbureau aufgeschlagen hat [94]), wo der Advokat sein Advokaturbureau führt [95]). Die Schweiz. Speisewagengesellschaft A.G. mit Sitz in Bern unterhält in Olten «dauernde Anlagen und Einrichtungen, in welchen sich unter selbständiger Leitung ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes abspielt», z. B. Mobiliar in einer Reparaturwerkstätte; dies begründet die wirtschaftliche Steuerzugehörigkeit zur Gemeinde Olten für den dortigen Mobiliarbesitz und Erwerb [96]).

Die Praxis des RR wird bestätigt durch die der ORK: «Geschäftliche Anlagen, z. B. ein Warenschuppen, in dem regelmäßig gearbeitet wird, begründet ein Steuerdomizil, unabhängig vom Hauptsitz des Betriebes» [97]). Bei einem Archtikten, der in mehreren Gemeinden sein Baugeschäft ausübt, besteht sowohl am Ort der Leitung seines Geschäftes, als auch in der Gemeinde, wo sich ein Lagerplatz, ein Kontrollbureau befindet, eine Steuerzugehörigkeit [98]) [99]).

Wie gerade dieser letzte Fall zeigt, ist es bei Anwendung der genannten Grundsätze möglich, daß für das nämliche Steuersubjekt eine Mehrheit von Geschäftsniederlassungen, und damit eine Mehrheit von Steuerorten begründet wird. Als Beispiel dient ferner der Fall der Speisewagengesellschaft [96]); ebenso der Fall, wo ein Warenschuppen einen Steuerort begründet neben dem Steuerort des Hauptsitzes des Geschäftes [100]).

Anderseits ist der Fall sehr häufig, wo die Steuerpflicht geteilt wird; neben der Steuerpflicht in der Gemeinde der wirtschaftlichen Betätigung besteht für das Steuersubjekt auch die Steuerpflicht in der Wohnortgemeinde. «Der aus dem Betrieb eines Geschäftes resultierende Erwerb ist da zu versteuern, wo das betr. Geschäft betrieben wird . . . ; am Domizil der Geschäftsinhaber ist deren allfälliges Salär für ihre persönliche Arbeit steuerbar [101]). Im gleichen Sinn fällte der RR noch andere Entscheide [102]) [103]).

[92]) RB 1884, S. 150.
[93]) RB 1911, S. 146, RRP. Nr. 744.
[94]) RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
[95]) RB 1924, S. 200, RRB 1915, Nr. 2899.
[96]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2270.
[97]) ORK 1928, II. B., Nr. 22, S. 46.
[98]) ORK 1928, III. B., Nr. 25, S. 49.
[99]) BG 41, I. 439.
[100]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2270.
[101]) RB 1888, S. 213, RRP. 1879 Nr. 2172; RRP. 1887 Nr. 436; RRP 1888 Nr. 2263.
[102]) RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
RB 1887, S. 56, RRP. Nr. 406; RB 1895 S. 137, RRP. Nr. 898.

Die Geschäftsniederlassung kann bei natürlichen und bei juristischen Personen eine Steuerzugehörigkeit begründen. «Bei den letztern wird allerdings die geschäftliche Niederlassung regelmäßig mit dem Sitz zusammenfallen» [104]). Dies bestätigt der RR in einem Entscheid von 1897 [105]).

Die Grundsätze über die Steuerzugehörigkeit bilden die Grundlage für die Entscheidung zahlreicher Doppelbesteuerungskonflikte [106]).

§ 10.
Die Steuerforderung.

1. FORDERUNGSBEGRÜNDENDE ELEMENTE.

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet bloß das abstrakte Schuldverhältnis, die Gewalt des Gemeinwesens über das Individuum und anderseits die allgemeine Verpflichtung des Individuums, die vom Gemeinwesen geforderten Leistungen zu erfüllen. Um aber eine konkrete Steuerforderung zum Entstehen zu bringen, müssen zwei Elemente gegeben sein, nämlich ein Rechtsgrund und ein Entstehungsgrund der Steuerforderung.

a). Der Rechtsgrund.

Der Rechtsgrund ist die in der positiven Rechtsordnung vorgesehene rechtliche Begründung der Steuerforderung [1]). Nach dem allgemeinen Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung kann eine Steuer nur erhoben werden, wenn sie sich auf eine gesetzliche Bestimmung zurückführen läßt. Der Rechtsgrund der Steuer ist deshalb immer und ausnahmslos die Gesetzgebung. Das Steuerschuldverhältnis ist eine obligatio ex lege. Entbehrt eine Steuer der rechtlichen Grundlage in der Gesetzgebung, so kommt ihr keine Rechtsverbindlichkeit zu.

Für die Erhebung von Gemeindesteuern ist der nächste und unmittelbare Rechtsgrund nicht ein kantonales Gesetz, sondern das Steuerreglement der betr. Gemeinde. Das GG ist für das Gemeindesteuerwesen das Rahmengesetz, durch welches der Staat den Gemeinden die Ermächtigung und die allgemeinen Normen für die Besteuerung gibt. Aber es ist nicht der unmittelbare Rechtsgrund für die konkreten Steuerforderungen. Seine Bestimmungen wären dazu

[103]) Ueber die Verteilung der Steuerpflicht vgl. Blumenstein I 46.
[104]) Blumenstein I 47.
[105]) RB 1897, S. 140, RRP. Nr. 2927.
[106]) Vgl. unten § 13.
[1]) Blumenstein I 51.

auch viel zu allgemein gehalten. Das ergibt sich auch aus der Erwägung, daß es trotz dem Bestehen des GG lange Zeit zahlreiche Einwohnergemeinden gab, die keine Steuern erhoben; im Jahre 1900 erhoben 4 Gemeinden noch keine Steuern; noch heute gibt es Bürger- und Kirchgemeinden, die keine Steuern erheben (z. B. die Bürgergemeinde Solothurn). Im Jahre 1929 haben 75 Bürgergemeinden und 86 Kirchgemeinden Steuern erhoben, also bei weitem nicht alle Gemeinden, die dazu nach GG berechtigt wären. Wenn eine Gemeinde Steuer erheben will, so kann sie sich nicht einfach auf das GG berufen; vielmehr muß sie einen eigenen Steuerbeschluß oder Steuerplan fassen, bezw. ihre Steuern auf ein Reglement stützen. Erst ein, allerdings nach den Bestimmungen des GG rechtsgültig zustande gekommener Steuerplan, d. h. Steuerreglement bildet einen genügenden Rechtsgrund zur Erhebung von Steuern. Das GG bildet also den Rechtsgrund nicht für die Steuerforderungen, sondern für die Gemeindesteuerreglemente. Diese müssen sich an die ihnen vom GG gezogenen Schranken halten; würden sie dieselben durchbrechen, so wären sie nicht mehr rechtsgültig. Die meisten Gemeinden haben diese Schranken durchbrochen; trotzdem wurde diesen Reglementen und damit den betr. Gemeindesteuern vom Staat Rechtsverbindlichkeit zuerkannt [2]).

b). Der Entstehungsgrund.

Zur Begründung einer konkreten Steuerforderung bedarf es neben dem Rechtsgrund noch eines Entstehungsgrundes. Der Entstehungsgrund der Steuerforderung liegt in einem vom Gesetz bezeichneten äußern Tatbestand, bei dessen Vorhandensein eine bestimmte Steuer geschuldet wird. Dieser Tatbestand ist das Steuerobjekt. Er «beruht in besondern Beziehungen des Steuerpflichtigen zum Steuerobjekt» .. Diese Beziehung «besteht in persönlichen Eigenschaften des Steuersubjektes bei den Personalsteuern, im Vorhandensein der entsprechenden wirtschaftlichen Mittel bei den Vermögens- und Einkommenssteuern, im Besitz der bestimmten Gegenstände (Hunde) oder in einem gewissen Grade der Lebenshaltung bei Aufwandsteuern (Vergnügungssteuern)». «Notwendig ist dabei, daß diese Beziehungen des Steuersubjektes zum Steuerobjekt zu der Zeit und in derjenigen Beschaffenheit vorhanden sind, welche das Gesetz dafür vorsieht.

aa). Bei den sog. *unmittelbaren Steuern* ergibt es sich aus dem äußern Tatbestand unmittelbar und von selbst, daß eine Steuer geschuldet ist, und wie groß sie ist. Die Steuerforderung wird hier unmittelbar durch das Vorhandensein gewisser, im Reglement vorgesehener Tatbestände zur Entstehung gebracht. Die Gemeinde hat sich mit der nähern Umschreibung der Steuerforderung gar nicht zu

[2]) Vgl. oben § 2, Z. 3; § 4.

befassen. Sie hat nämlich in ihrem Reglement ein für allemal festgelegt, was ein Steuerpflichtiger zu tun, bezw. was er zu bezahlen hat, wenn der betr. Tatbestand eingetreten ist. Die Gemeinde hat nur abzuwarten, ob und wann der Steuerflichtige diese Steuer bezahlt. Sonst wird sie ohne weiteres mit Zwangsmaßnahmen gegen ihnen vorgehen können [3]).

Unmittelbare Steuern des soloth. Gemeindesteuerrechts sind die Personal- und Haushaltungssteuern; 109 Einwohnergemeinden haben einfach auf das Steuerobjekt, d. h. auf bestimmte Eigenschaften der Person, einen Steuerbetrag festgesetzt. In den übrigen 23 Gemeinden, welche für diese Steuerobjekte ein bestimmtes Steuerkapital annehmen, das dem ordentlichen Steuerfuß unterliegt, handelt es sich um mittelbare Personalsteuern. Dasselbe ist der Fall bei der Haushaltungssteuer: 103 Einwohnergemeinden haben einen festen Betrag auf die Führung eines Haushaltes angesetzt, 29 Gemeinden ein Steuerkapital. Wo ein fixer Betrag angesetzt ist, handelt es sich um unmittelbare, im andern Fall um mittelbare Steuern [4]).

Zu den unmittelbaren Steuern gehört schließlich noch die Hundesteuer; auf das Steuerobjekt, nämlich das Halten eines Hundes, wird ein fixer Betrag angesetzt [5]). Auch die von der Stadt Solothurn erhobene Gebäudesteuer ist eine unmittelbare Steuer [6]). Bei all diesen unmittelbaren Steuern ist es offensichtlich, daß das Steuerobjekt der unmittelbare Entstehungsgrund für die Steuerforderung ist. Der Steuerschuldner muß und kann bei diesen Steuern sofort feststellen, wie hoch der von ihm geschuldete Steuerbetrag ist.

bb). Im Gegensatz dazu muß bei den *mittelbaren Steuern* durch das Veranlagungsverfahren erst festgestellt werden, ob das Steuerobjekt überhaupt gegeben sei und wie groß die Steuer sei. Zum Unterschied von einer ältern Auffassung nimmt das moderne Steuerrecht an, daß auch bei den mittelbaren Steuern die Steuerforderung schon entsteht, wenn bei einem Steuersubjekt das Steuerobjekt, die materiellen Tatbestände für die Begründung einer Steuerpflicht vorhanden sind; und daß die Steuerforderung nicht erst durch den Abschluß der Veranlagung existent werde. Die Steuerveranlagung bei den mittelbaren Steuern bedeutet vielmehr die Formulierung einer schon existenten Steuerforderung [7]). Doch ist beim Vorhandensein des Steuerobjekts noch nicht bekannt, wie groß die Steuerforderung sei. Dies ist durch das Veranlagungsverfahren festzustellen. Mittelbare Steuern sind die Vermögens- und die Einkommenssteuern.

---

[3]) Blumenstein I 52.
[4]) Vgl. unten § 14 Z. 2 a).
[5]) Vgl. unten § 14 Z. 2 e).
[6]) Solothurn, Rgl. § 18.
[7]) Blumenstein I 52. Vgl. dazu die Ausführungen von Oswald (Steuerveranlagung, 99 ff.).

Die Zuteilung einer Steuerart zu den mittelbaren oder unmittelbaren Steuern ist von Bedeutung für die Fälligkeit der Steuer.

2. DIE FÄLLIGKEIT DER STEUERFORDERUNG.

Da der Rechtsgrund der Steuerforderung stets das Gesetz, bezw. das Reglement ist, so kann nur dieses die Fälligkeit der Steuerforderung bestimmen. Das GG setzt für die Fälligkeit der Steuerforderung keine Bestimmung fest. Es ist mithin den Gemeinden überlassen, in ihren Reglementen die Fälligkeit zu bestimmen. Wenn nun ein Reglement darüber keine Bestimmung enthält, wie dies in 5 Gemeinden der Fall ist [8]), so tritt die Fälligkeit der Steuer mit der Entstehung der Steuerforderung ein, d. h. wenn der Tatbestand der Steuer erfüllt ist [9]); dies ist bei den unmittelbaren Steuern der Fall zu Beginn des Steuerjahres. Bei den Veranlagungssteuern tritt, wenn das Reglement nichts bestimmt, die Fälligkeit mit dem Abschluß der Veranlagung ein, da vorher gar nicht bekannt ist, wie groß die Forderung sei. Dies hat aber den Nachteil, daß die Fälligkeit der Steuern nicht bei allen Steuersubjekten zu gleicher Zeit eintritt, da die Veranlagung nicht für alle zu gleicher Zeit abgeschlossen werden kann. Viel vorteilhafter ist die in den meisten Reglementen vorgesehene *generelle Festsetzung der Steuerfälligkeit.* Mittelbare und unmittelbare Steuern werden auf einen bestimmten Zeitpunkt fällig.

Die Festsetzung der generellen Fälligkeit ist in den Steuerreglementen ganz verschieden. Keine Bestimmungen über die Fälligkeit enthalten 5 Einwohnergemeindesteuerreglemente [10]). Die Fälligkeitstermine sind genau bestimmt in 52 Reglementen [11]). 18 Reglemente geben nur eine ungefähre Zeit für die Fälligkeitstermine an [12]).

Nach den übrigen Reglementen müssen die Fälligkeitstermine alljährlich bestimmt werden

durch die Gemeindeversammlung	in 5	Gemeinden [13]),
durch den Gemeinderat	in 10	Gemeinden [14]),
durch die Steuerkommission	in 29	Gemeinden [15]),
durch den Gemeindeschaffner	in 2	Gemeinden [16]).

In den meisten Gemeinden muß nicht die ganze Jahressteuer auf einmal bezahlt werden; zur Erleichterung der Steuerlast haben die

[8]) Vgl. Note [10]).
[9]) Blumenstein I 54.
[10]) Goßliwil, Hüniken, Mümliswil, Stüßlingen, Seewen
[11]) z. B. Balsthal, Winznau, Gretzenbach, Dornach, Rodersdorf, usw.
[12]) z. B. Selzach, Mühledorf, Zuchwil, Zullwill; Solothurn § 28 gibt nur den Termin der 2. Rate an.
[13]) Günsberg, Küttigkofen, Lüßlingen, Unterramsern, Fulenbach.
[14]) z. B. Biberist, Ammansegg, Gunzgen, Meltingen usw.
[15]) z. B. Kappel, Olten Trimbach, Schönenwerd usw.
[16]) Heinrichswil, Winistorf; B.-Gde. Luterbach.

Gemeinden eine ratenweise Abzahlung der Jahressteuer vorgesehen. Wo dies der Fall ist, liegt nicht ein einziger, einheitlicher Fälligkeitstermin vor, sondern die Steuerreglemente sehen selber mehrere Fälligkeitstermine vor, oder weisen die betr. Instanzen an, sie zu bestimmen.

2 Raten sind vorgesehen in 76 Gemeinden [17])
3 Raten sind vorgesehen in 7 Gemeinden [18])
4 Raten sind vorgesehen in 2 Gemeinden [19])

Die übrigen Gemeinden erheben ihre Steuern auf einen einzigen Termin.

Auch die mittelbaren Steuern werden auf den Zeitpunkt der generellen Fälligkeit hin in der Höhe fällig und zahlbar, welche der vorläufige Stand des Veranlagungsverfahrens ergeben hat. Ergibt sich dann beim Abschluß des Veranlagungsverfahrens, daß die bezahlte Steuer zu hoch oder zu niedrig war, so steht dem Steuerpflichtigen ein Rückforderungsrecht für den zuviel bezahlten Betrag, bezw. der Gemeinde ein Nachforderungsanspruch auf den zuwenig bezahlten Betrag zu [20]). Wenn im Reglement ein bestimmter Zahlungstermin genannt ist, so werden davon auch die in einem Rekurs angefochtenen, noch nicht rechtskräftigen Steuerforderungen betroffen. Der Steuerpflichtige hat die Steuer vorläufig in der Höhe seiner Selbsttaxation zu entrichten. Differenzbetreffnisse werden nach Erledigung des Rekurses nach- oder zurückbezahlt. Diese Regelung ist in mehreren Reglementen vorgesehen [21]).

Für einzelne Tatbestände wird in einigen Gemeindesteuerreglementen ein besonderer Fälligkeitstermin angesetzt. Dies ist fast durchwegs bei der «Wertzuwachssteuer» der Fall. Alle Reglemente, welche diese Steuer kennen, bestimmen, daß die Steuer innerhalb 30 Tagen seit der Zustellung der Rechnung an die Gemeindekasse zu bezahlen sei [22]). Eine dieser Gemeinden verlangt nur, daß die Wertzuwachssteuer im Laufe des gleichen Jahres bezahlt werde [23]). Eine weitere Gemeinde hat überhaupt keine Bestimmungen über die Fälligkeit der Wertzuwachssteuer vorgesehen [24]).

Eine besondere Fälligkeit der Steuerforderung kennen einzelne Gemeinden für *Aufenthalter*, die nur pro rata ihrer Anwesenheit

[17]) z. B. Solothurn, Selzach, Zuchwil, Lohn, Biberist . . .
[18]) Grenchen, Gretzenbach, Lostorf, Olten, Trimbach, Starrkirch, N.-Gösgen.
[19]) Kyburg-Buchegg, Dornach.
[20]) Vgl. unten §§ 15, 18, 19.
[21]) Burgäschi § 25; Hauenstein § 23; Kappel § 30; Olten § 27; N.-Erlinsbach Art. 20; Schönenwerd § 23; Winznau § 29; Gempen § 27; Dornach § 30.
[22]) z. B. Balm, Bettlach, Flumenthal, Grenchen, Langendorf, Lommiswil, Niederwil, Oberbuchsiten, Oensingen, Däniken, Starrkirch, Stüslingen, Trimbach, Nuglar.
[23]) Bonigen Art. 6.
[24]) Himmelried.

in der Gemeinde steuern müssen. Die Steuer wird sofort beim Wegzug oder am Tage vor dem Wegzug fällig [25]). In andern Gemeinden ist eine allmonatliche Fälligkeit der Steuern von Aufenthaltern vorgesehen [26]).

Eine nachträgliche Hinausschiebung der Fälligkeit bedeutet die *Steuerstundung*. Sie ist etwa vorgesehen für den Fall einer allgemeinen Wirtschaftsnot oder eines allgemeinen Unglücks. Sie wird erteilt, wenn die Steuereintreibung mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse eine gewisse Härte bedeutet [27]). Eine Gemeinde (Metzerlen) enthält eine diesbezügliche Bestimmung in ihrem Reglement: «Bei allgemeinen Unglücksfällen in der Steuergemeinde ist die StK ermächtigt, zur Zahlung der Steuer eine allgemeine Verlängerungsfrist zu gewähren» [28]) [29]).

Mit der Fälligkeit entsteht die Pflicht, die Steuer zu bezahlen. Meist wird dann noch ein 2. Termin angesetzt, bis zu welchem die Steuer bezahlt sein muß [30]). Sonst tritt das Vollstreckungsverfahren ein [30]), und es ist ein Verzugszins zu entrichten [31]).

3. DIE STEUERABMACHUNG.

Die Steuerabmachung besteht darin, daß die Steuerforderung bestimmt wird durch eine Abmachung zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem [32]). Es handelt sich dabei aber nicht um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag, sondern um eine einseitige Festsetzung der Steuerforderung, um einen Verwaltungsakt der Gemeinde, dessen tatsächliche Voraussetzung eine Vereinbarung ist. Steuerabmachungen liegen nicht etwa im Belieben der zuständigen Behörden; sie können nur abgeschlossen werden, wenn und soweit sie im Gesetz, bezw. Reglemente der Gemeinde vorgesehen sind. Eine Vollstreckung von Steuerabmachungen, die nicht im Gesetz oder Reglement begründet sind, gibt es nicht.

Das soloth. GG enthält keinerlei Bestimmungen über Steuerabmachungen der Gemeinden. Den Gemeinden ist also prinzipiell in dieser Richtung ihre Autonomie gewahrt.

Es sind, wie im ganzen schweiz. Steuerrecht, auch im soloth. Gemeindesteuerrecht zwei Arten von Abmachungen möglich. Zunächst einmal die Steuerbefreiuung bei Anlaß von Konzessionserteilung hauptsächlich an «Eisenbahnunternehmungen, soweit deren Steuer-

[25]) z. B. Solothurn § 28; 4; Kappel, Schönenwerd, Dornach, Breitenbach, Nunningen.
[26]) z. B. N.-Gösgen § 27; Winznau § 29; Kleinlützel.
[27]) Blumenstein I 55.
[28]) Metzerlen § 11; ebenso K.-Gde. Metzerlen.
[29]) Vgl. unten § 19 Z. 2.
[30]) Blumenstein I 55, vgl. unten § 29.
[31]) Vgl. darüber unten § 18 und § 29.
[32]) Blumenstein I 57.

befreiung durch die Konzession festgestellt ist» [33]). Diese Steuerbefreiungen nehmen immer Bezug auf die vom Staat oder Bund erteilten Konzessionen an die Bahnen.

Im soloth. Gemeindesteuerrecht kommt aber auch eine andere Art von Steuerabmachungen im eigentlichen Sinne vor: Mehrere Reglemente ermächtigen die Gemeinde, «zur Herbeiziehung von Industrie, Geschäften und Kapital», Steuerabkommen zu schließen [34]). Diese Steuerabkommen unterliegen regelmäßig der Genehmigung durch die Gemeinde. In der Gemeinde Dornach hingegen ermächtigt das Reglement den Gemeinderat, selbständig und von sich aus mit Steuerpflichten, die sich nicht das ganze Jahr in der Gemeinde aufhalten, für ihre pro rata-Steuer eine Pauschalsteuer abzumachen [35]).

Bei diesen Steuerabmachungen besteht die Gefahr willkürlicher Bevorzugung; die Steuerabmachungen dürfen niemals die Rechtsgleichheit verletzen. Sonst steht jedem Bürger das Recht der Beschwerde an den RR gemäß § 85, 2 GG zu; ferner ein staatsrechtlicher Rekurs an das BG wegen Verletzung von Art. 4 BV. In seiner neuesten Praxis allerdings versagt der RR allen Reglementen, welche Steuerabmachungen vorsehen, seine Genehmigung; er will damit der Gefahr der willkürlichen Begünstigung einzelner Steuerpflichtiger begegnen. Diese Tendenz ist durchaus zu begrüßen. Es frägt sich aber, ob dadurch nicht die Interessen der Gemeinden benachteiligt werden, indem es ihnen so verunmöglicht wird, durch Steuerabkommen, Industrie und Kapital, anzulocken, und so in die Gemeinde Arbeit und Senkung der Steuerlasten zu bringen. Im Jahre 1923 hat der RR einen Rekurs gegen ein von der Gemeindeversammlung genehmigtes Steuerabkommen gutgeheißen:

«Sobald gegen ein von der Gemeinde beschlossenes derartiges Steuerabkommen Beschwerde geführt wird, muß es . . . kassiert werden, auch auf die Gefahr hin, daß mit der angedrohten Steuerflucht Ernst gemacht wird . . . Die Rücksicht auf alle andern Steuerzahler, welche nicht zu ähnlichen Mitteln greifen können, gebietet das.» [36])

4. DAS ERLÖSCHEN DER STEUERFORDERUNG.

Die Erlöschensgründe des OR sind nicht maßgebend für das Steuerrecht. Es handelt sich bei den Steuern nicht um privatrechtliche Ansprüche; Verrechnung, Novation usw. existieren im Steuerrecht nicht, weil hier Leistungen des öffentlichen Rechts erfüllt wer-

[33]) Solothurn § 2 b; Bettlach § 4; Grenchen § 6; Egerkingen § 7; Härkingen § 8; Kestenholz § 8; Neuendorf § 8; N.-Buchsiten § 8; O.-Buchsiten § 5; Dulliken § 5; Hägendorf § 3; Kappel § 5; Olten § 5; Rickenbach § 3; Schönenwerd § 17; Wangen § 5; Trimbach § 5.
[34]) O.-Buchsiten § 18; Dulliken Art. 20; Trimbach § 21.
[35]) Dornach § 13.
[36]) RB 1923, S. 260 RRP. Nr. 5276.

den müssen. Betr. das Erlöschen der Steuerforderung durch Zeitablauf, Verjährung s. unten § 17 Z. 4.

Als Erlöschensgrund für die Steuerforderung könnte noch das Unmöglichwerden der Leistung in Betracht fallen. Nachträglicher Untergang des Steuerobjektes begründet kein Erlöschen der Steuerforderung; denn als die Steuerforderung entstand, da existierte das Steuerobjekt. (Unbillige Härten können hier höchstens durch den Steuererlaß gemildert werden.)

Der Untergang des Steuerobjektes hingegen kann ein Erlöschen der Steuerforderung begründen; wenn das Steuersubjekt vor der Perfektionierung der Steuerforderung, also vor Abschluß der Veranlagung untergeht, z. B. durch Tod, durch Auflösung der juristischen Person, so kann überhaupt keine gültige Steuerforderung zu Stande gekommen sein, außer wenn das Reglement auch für diesen Fall eine Steuersukzession festlegt. In diesem Falle geht also die Forderung durch Wegfall des Subjektes nicht unter [37]).

§ 11.

Die Träger der Steuerpflicht.

Das Steuerrechtsverhältnis als Schuldverhältnis des öffentlichen Rechtes besteht aus einem Anspruch des steuerberechtigten Gemeinwesens einerseits, und aus einer Leistungspflicht des Gewaltunterworfenen anderseits. Ueber die Steuerhoheit des Gemeinwesens und ihre Träger vgl. oben § 3; hier soll die Gegenseite behandelt werden, die Träger der Steuerpflicht.

1. DER BEGRIFF. — DAS STEUERSUBJEKT.

Träger der Steuerpflicht ist das Steuersubjekt.

Steuersubjekt ist jenes Individuum, das kraft seiner steuerrechtlichen Zugehörigkeit der Steuerhoheit einer bestimmten Gemeinde unterworfen ist. Als Steuersubjekte können nur rechtsfähige Individuen in Betracht kommen, d. h. solche, die die Eigenschaft haben, Rechte und Pflichten zu erwerben. Diese Rechtssubjekte hat das Zivilrecht zu bestimmen; das schweiz. Zivilrecht kennt 3 verschiedene Arten von rechtsfähigen Subjekten: Natürliche Personen (Art. 11 ZGB), juristische Personen (Art. 53 ZGB), Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Art. 559 und 597 OR). Nur diese 3 Arten von Rechtssubjekten können Träger der Steuerpflicht werden [1]). Das gilt grundsätzlich auch für das soloth. Gemeindesteuerrecht. Das GG von 1871 enthält keine allgemeine Umschreibung der sub-

[37]) Vgl. unter § 12 Z. 4.
[1]) Blumenstein I 76.

jektiven Steuerpflicht. Nur für die Steuer vom beweglichen Vermögen werden als Steuersubjekte genannt Personen und Gesellschaften. § 78 b.

Diese Umschreibung gilt natürlicherweise auch für die andern Steuerfaktoren. Von den 132 Einwohnergemeindesteuerreglementen weisen 33 ebenfalls keine Umschreibungen der Steuerpflicht auf, während in 99 Gemeinden die subjektive Steuerpflicht geregelt ist. (Von 18 vorliegenden Armensteuerreglementen weisen nur 9 u. von 38 vorliegenden Kirchensteuerreglementen nur 18 eine Fixierung der subjektiven Steuerpflicht auf.) [2])

Sicher sind alle natürlichen Personen steuerpflichtig; es ist dies ein so allgemeiner Steuerrechtsgrundsatz, daß er eigentlich gar keiner Formulierung bedürfte. In Bezug auf die juristischen Personen kann die meistens vorkommende Reglementsbestimmung, daß «alle Personen» steuerpflichtig seien, so ausgelegt werden, daß auch die juristischen Personen darunter fallen. Wo aber in einem Reglement jedwede Bestimmung fehlt, pflegt die ORK durch analoge Anwendung des StStG § 2 alle rechtsfähigen Subjekte steuerpflichtig zu erklären. Zur Begründung der Steuerpflicht von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften läßt sich sagen, daß der Wille des «Gesetzgebers», auch desjenigen der Steuerreglemente, sicher dahin ging und gehen mußte, alle rechtsfähigen Subjekte zur Steuerpflicht heranzuziehen, also auch Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Wenn zudem einige Steuerreglemente (29 St.-Regl.) von Gesellschaften schlechthin sprechen, so gehören darunter Gesellschaften mit juristischer Persönlichkeit, wie auch Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Es ergibt sich aus dem Gesagten, daß nicht nur die in den Reglementen ausdrücklich aufgezählten Rechtssubjekte steuerpflichtig sind, sondern schlechthin alle Rechtssubjekte des Zivilrechts. Wenn der Gemeindesteuergesetzgeber nicht alle rechtsfähigen Subjekte steuerpflichtig erklären wollte, so müßte er diese Ausnahmen ausdrücklich festgelegt haben.

Bei Bürger- und Kirchgemeinden hingegen sind nur natürliche Personen steuerpflichtig [3]).

Die verschiedene «Normierung der subjektiven Steuerpflicht entspricht den in den betr. Gemeinden vorliegenden wirtschaftlichen Verhältnissen. Deshalb sind in vielen Reglementsbestimmungen, hauptsächlich landwirtschaftlicher Gemeinden, Rechtssubjekte weggelassen, weil sie nicht vorhanden sind; in industriellen und städtischen Gemeinden mit komplizierten wirtschaftlichen Verhältnissen sind die Bestimmungen umfassender.» [4])

[2]) Vgl. Bericht des Finanzdepartements, III. Teil, S. 10 und 38.
[3]) Vgl. unten b). aa). und bb).
[4]) Vgl. Bericht des Finanzdepartements, III. Teil, S. 40.

a). Die natürlichen Personen.

Natürliche Personen sind immer und in allen Gemeinden Steuersubjekte; und zwar von der Geburt bis zum Tode; sogar das ungeborene Kind kann steuerpflichtiges Subjekt sein, wenn ihm eine Erbschaft anfällt [5]). Alle 99 Gemeinden, welche überhaupt die subjektive Steuerpflicht regeln, nennen die natürlichen Personen als Steuersubjekte. Alter und Geschlecht machen für die Steuerpflicht der natürlichen Person keinen Unterschied; dies wird in 5 Reglementen ausdrücklich festgelegt [6]). In 3 Steuerreglementen wird der Beginn der Steuerpflicht für die Erwerbssteuer auf das 18. Altersjahr angesetzt [7]). Allein damit ist die Steuerpflicht der natürlichen Personen nicht im Prinzip, sondern nur für eine bestimmte Steuerart auf ein gewisses Alter beschränkt.

Bei den Bürgergemeinden und Kirchgemeinden sind die natürlichen Personen die einzigen Steuersubjekte [8]).

b). Die juristischen Personen.

Die juristischen Personen sind in allen Einwohnergemeinden als Steuersubjekte zu betrachten, auch wenn sie nur in 83 Reglementen ausdrücklich genannt sind. Man unterscheidet juristische Personen des öffentlichen und solche des Privatrechts.

aa). Juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Bezüglich der Begründung und der rechtlichen Stellung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist das öffentliche Recht des Bundes und der Kantone maßgebend [8]). Juristische Personen des öffentlichen Rechtes sind demnach der Bund, der Kanton, die Gemeinden, und zwar Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden. Alle genannten Korporationen können in Betracht kommen als Steuersubjekte einer Gemeinde mit Ausnahme der steuererhebenden Gemeinde selber.

Gesetz oder Reglement pflegen Steuerbefreiungen dieser juristischen Personen des öffentlichen Rechts von den Gemeindesteuern vorzusehen.

Für die *Besteuerung des Bundes* durch Kantone und Gemeinden gilt das Bundesgesetz betr. die öffentlich-rechtlichen Garantien zu Gunsten der Eidgenossenschaft von 23. Dez. 1851; Art. 7 hat den Bund für gewisse Teile seines Vermögens von den direkten kantonalen Steuern (und damit auch von den Gemeindesteuern) befreit. Aber es wurde nicht schlechthin der Bund als Steuersubjekt ausgenommen von der Steuerpflicht.

---

[5]) Blumenstein I 77.
[6]) z. B. Derendingen § 3; Nieder-Gerlafingen § 3.
[7]) z. B. Gänsbrunnen § 3, Z. 3.
[8]) Blumenstein I 78.

Häufig ist in den Reglementen der Bund als steuerfrei erklärt [9]). In den meisten Gemeinden geht aber seine Steuerfreiheit nur so weit, als sie durch eidgenössische oder kantonale Gesetzgebung vorgeschrieben ist [10]). Praktisch kommt der Bund in den seltensten Fällen als Steuersubjekt der Gemeinden in Betracht [11]).

In Bezug auf die *Besteuerung des Staatsvermögens* zu Gemeindezwecken besteht ein Gesetz vom 10. Mai 1864, welches durch das GG keineswegs außer Kraft gesetzt worden ist [12]). Weder dieses Gesetz noch das GG von 1871 haben den Staat schlechthin als steuerfrei erklärt in Bezug auf die Gemeindesteuern; beide Gesetze konstatierten nur eine beschränkte Steuerfreiheit des Staats hinsichtlich verschiedener Objekte [13]). Tatsächlich wurde der Staat von den Gemeinden immer als Steuersubjekt betrachtet; das hauptsächlichste Objekt des Staates, das von den Gemeinden besteuert wird, sind die Staatswaldungen [14]).

Auch *Bürger- und Kirchgemeinden* sind gegenüber den Einwohnergemeinden Steuersubjekte; auch sie sind nur in Bezug auf gewisse Objekte durch GG § 78 a als steuerfrei erklärt worden. Die Praxis hat mehrfach anerkannt, daß Bürger- und Kirchgemeinden den Einwohnergemeinden steuerpflichtig sind:

So hat der RR am 17. März 1883 beschlossen: «1. Die Besteuerung sämtlichen Pfarrvermögens (Pfarrgemeindevermögen!) von seiten der politischen Gemeinde ist, mit Ausnahme der Kirche, zulässig. 2. In Pfarreien, welche aus 2 oder mehrern politischen Gemeinden bestehen, kann jede einzelne politische Gemeinde denjenigen Teil des gesamten steuerbaren Vermögens der Pfarrgemeinde zur Steuer herbeiziehen, der im Verhältnis der Zahl der kirchgenössigen Einwohner der betr. Gemeinde zur Gesamtzahl der kirchgenössigen Einwohner der Pfarrgemeinde steht.» [15])

«Die Bürgergemeinde ist für den Landbesitz ihres Armenfonds der Einwohnergemeinde steuerpflichtig, wie jeder andere Landbesitzer innerhalb des Gemeindebannes» [16]) [17]).

---

[9]) Biberist § 10; Oberbuchsiten § 5; Dullikon Art. 5; Kappel § 5; Olten § 5; Trimbach § 5; usw.
[10]) z. B. Solothurn § 2; Derendingen § 6; Nieder-Gerlafingen § 6; Grenchen § 6; Hägendorf § 3; usw.
[11]) Vgl. unten 2 d).
[12]) A.S. 1803/83, S. 344.
[13]) Vgl. unten 2 b). und c).
[14]) KRVerh. 1923, S. 432.
[15]) RRB vom 17. März 1883, A.S. 1803/83, S. 368.
[16]) RB 1890, S. 70, RRP. Nr. 2025. Im gleichen Sinne:
[17]) RB 1898, S. 282; RB 1891, S. 14.
RB 1893, S. 142, RRP. Nr. 609.
RB 1911, S. 172, RRP. Nr. 1780.

«Die Bürgergemeinde und die Kirchgemeinde befinden sich gegenüber der Einwohnergemeinde bezüglich ihres Vermögens in der Stelle von Privatpersonen und haben daher gleich letztern ihr Vermögen zu versteuern» [18] [19] [20].

Das gleiche ergibt sich aus der Praxis der ORK: «Die grundsätzliche Frage der Steuerpflicht der Kirchgemeinde ist zu bejahen. Sie ist eine juristische Person, die vermögens- und einkommenssteuerpflichtig ist». «Das gleiche gilt für die Bürgergemeinde» [21].

Anderseits kann die Einwohnergemeinde nicht Steuersubjekt sein in Bezug auf die Kirchgemeinde oder Bürgergemeinde. Denn nach der ständigen Praxis des soloth. Gemeindesteuerwesens kann zur Kirchgemeindesteuer nur herangezogen werden, wer der betr. Konfession angehört [22], und zur Bürgersteuer nur, wer Bürger der betr. Gemeinde ist [23]. Nun aber kann nach soloth. Auffassung eine juristische Person weder einer bestimmten Konfession angehören, noch Bürger einer bestimmten Gemeinde sein. Die Einwohnergemeinde, wie auch der Staat, können demnach nicht als Steuersubjekte für Kirchen- und Bürgergemeinden betrachtet werden. Es kann natürlich auch nicht die Kirchgemeinde Steuersubjekt der Bürgergemeinde oder umgekehrt sein.

Ein RRB vom 4. März 1879 sagt, daß «gemäß Art. 49 BV die Liegenschaften des Staates zu Kirchensteuern der Gemeinden nicht herbeigezogen werden können» [24].

Es ist in der Folge vom RR auch als unzulässig erklärt worden, daß die Kirchgemeinde als Steuersubjekt für die Bürgergemeinde betrachtet und ihre Fonds mit Armensteuer belegt werden. «Nun sind der Kirchenfonds und der Pfrundfonds weder Armengut, noch für Armenzwecke errichtete Stiftungen. Sie gehören auch nicht zum allgemeinen Ortsbürgergut, da die Zugehörigkeit zur Kirchgemeinde nicht vom Gemeindebürgerrecht abhängig ist. Es kommt diesen Fonds natürlich auch nicht die physische, sondern die juristische Persönlichkeit zu. Sie sind also nicht Ortsbürger. Es geht auch nicht an, die einzelnen bürgerlichen Mitglieder für ihre reellen Anteile am Kirchengut zu besteuern, weil der letztere eben nicht unter die Gemeinde verteilbar ist. — Es ist auch schon unterm 10. Jan. 1890 anläßlich einer Steuerreglementsprüfung und -Genehmigung entschieden worden, daß zur Armensteuer nur die gesetzlichen Steuerfakto-

[18] RB 1894, S. 172, RRP. Nr. 754.
[19] RB 1897, S. 134, RRP. Nr. 259.
RB 1913, S. 52, RRP. Nr. 2080.
RRB vom 7. Okt. 1899, A.S. 1896/1900, S. 438.
[20] ORK 1929, IV. B., Nr. 11, S. 22.
[21] ORK 1929, IV. B., Nr. 11, S. 22.
[22] Vgl. unten 3 e).
[23] Vgl. unten 3 b).
[24] RRB vom 4. März 1879, A.S. 1803/83, S. 366.

ren der in der Gemeinde wohnenden Ortsbürger herbeigezogen werden können. Die Kirchgemeinde ist also nicht verpflichtet, für ihre Fonds Armensteuer an die Bürgergemeinde zu zahlen.» [25]).

Auch eine Bürgergemeinde ist nicht steuerpflichtig gegenüber einer Kirchgemeinde, da ihr die Eigenschaft der Konfessionszugehörigkeit abgeht.

Anders verhält es sich mit den übrigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, mit den sog. *öffentlichen Anstalten.* «Oeffentliche Anstalt im weitesten Sinn ist ein nach seinem Tätigkeitsgebiet abgegrenzter, mit eigenen Einrichtungen, Organen und Mitteln ausgestatteter Teil der öffentlichen Verwaltung». Meist bildet er nur «eine äußerlich in Erscheinung tretende Seite staatlicher oder kommunaler Verwaltungstätigkeit» [26]). In diesem Fall bildet natürlich die öffentliche Anstalt kein selbständiges, rechtsfähiges Subjekt, also auch kein Steuersubjekt. Sie teilt das Schicksal des Gemeinwesens, mit dem sie verbunden ist. Die öffentliche Anstalt kann aber auch vom Gemeinwesen losgelöst, verselbständigt werden, sei es durch das Gesetz oder durch die Form der Begründung (Stiftung). In diesem Falle ist sie ein selbständiges Steuersubjekt, unabhängig vom betr. Gemeinwesen. Ist dieses nicht der Fall, so gilt die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit des Gemeinwesens auch für sämtliche öffentliche Anstalten, welchen die Rechtsfähigkeit nicht ausdrücklich verliehen wurde [27]). Nach dem Gesetz vom 10. Mai 1864 betr. Besteuerung des Staatsvermögens zu Gemeindezwecken, müssen alle öffentlichen Anstalten, die unmittelbar für Staatszwecke bestimmt sind, steuerfrei gelassen werden. Hierher gehört die Steuerfreiheit der Kantonalbank. Nach § 78 GG sind die Gebäude der öffentlichen Wohltätigkeitsanstalten und die Gebäude des Staates steuerfrei. Im Jahre 1927 wurde die Schläflistiftung steuerfrei erklärt [28]). In Streitfällen ist es Sache des KR, zu entscheiden, ob eine öffentliche Anstalt unmittelbar den Zwecken des Staates dient oder nicht.

Bei den Gemeinden sind nach dem GG eine Reihe von Gebäuden steuerfrei; vorab die Kirchen, die zumeist den Kirchgemeinden gehören, die Schulgebäude der Einwohnergemeinden, sowie die Gebäude der öffentlichen Wohltätigkeitsanstalten. Abgesehen von diesen besondern Ausnahmen gilt also, daß Bund, Staat, Bürger- und Kirchgemeinde und alle selbständigen Anstalten des Staates und der Gemeinden, soweit sie nicht durch Gesetz steuerfrei erklärt worden sind, Steuersubjekte des Gemeindesteuerrechtes sind. Vorbehalten bleiben die von den Gemeinden selbst beschlossenen selbstherrlichen Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht [29]).

[25]) RRB vom 15. März 1901, A.S. 1901/05, S. 23.
[26]) Blumenstein I 78.
[27]) Blumenstein I 79.
[28]) KRB vom 16. März 1927; A.S. 1927/30 S. 30.
[29]) Vgl. unten 2 d).

bb). Juristische Personen des Privatrechts.

Auch die juristischen Personen des Privatrechts sind Steuersubjekte; also Vereine und Stiftungen (Art. 60 und 80 ZGB), Aktien- und Kommanditaktiengesellschaften (Art. 612 und 676 OR), Genossenschaften (Art. 678 OR). Alle diese Rechtsgebilde haben eigene Rechtsfähigkeit und Rechtspersönlichkeit; sie können daher zweifellos alle Träger der Steuerpflicht sein.

Vom wirtschaftlichen Gesichtspunkt aus aber frägt es sich, ob z. B. die Besteuerung einer AG neben der Besteuerung des Aktionärs überhaupt eine Berechtigung habe; denn die Aktie repräsentiert einen Teil des Vermögens und die Dividende einen Teil des Einkommens der AG; es würde also wirtschaftlich zwei Mal das gleiche Steuersubstrat erfaßt. Allein vom steuerrechtlichen Gesichtspunkt aus kann nicht das geringste dagegen eingewendet werden, daß AG und Genossenschaften in gleicher Weise besteuert werden, wie die natürlichen Personen; denn sie sind auch selbständige Rechtssubjekte. Es liegt deshalb keineswegs eine Doppelbesteuerung vor; denn Doppelbesteuerung setzt Identität des Steuersubjektes und des Steuerobjektes voraus [30]). Es handelt sich aber hier um ganz verschiedene Steuersubjekte [31]). Im Kanton Solothurn hingegen sah man darin eine unbillige Doppelbesteuerung: «Der RR hat schon 1882 bei Behandlung eines Steuerrekurses den Grundsatz ausgesprochen, die gleichzeitige Besteuerung einer im Kanton Solothurn domizilierten AG für ihr Aktienkapital und der im gleichen Kanton, also unter gleichem Gesetz stehenden Aktieninhaber für ihren Aktienbesitz sei als Doppelbesteuerung aufzufassen und daher unzulässig.» [32]) Aehnliche Entscheide liegen in großer Zahl vor [33]).

Aus dieser Erwägung entsprang die Praxis der Besteuerung von AG und Aktionären, die heute noch gehandhabt wird. AG und Genossenschaften werden gleich wie die natürlichen Personen behandelt und der Einkommens- und Vermögenssteuer unterworfen. Dafür wird der Aktionär nur für jene Aktien und Dividenden besteuert, die die AG nicht schon ihrerseits in der betr. Gemeinde versteuert [34]).

Von größtem Einfluß auf diese Praxis war die Regelung, welche das StStG. von 1895 und die VVO zum StStG. enthielt. Während

[30]) Bundesgerichtliche Rechtsprechung in Steuersachen, Schneebeli, S. 9.
[31]) Blumenstein I 81, und die dort zitierten Entscheide des BG.
[32]) RRB vom 30. Okt. 1885, A.S. 1884/90, S. 391.
[33]) RB 1894, S. 172, RRP. Nr. 2858.
RB 1896, S. 155.
RB 1911, S. 182, RRP. Nr. 1373.
RRB vom 16. Juli 1897, A.S. 1896/1900, S. 218.
[34]) RB 1911, S. 182, RRP. Nr. 1373; vgl. Note 5).
RRB vom 16. Juli 1897, A.S. 1896/1900, S. 218; vgl. Note 5).
ORK 1927, II. Ber., S. 39, Nr. 21.

das GG darüber keine Bestimmungen enthält, hat das StStG in § 6 lit. b und in § 9 lit. b die Norm aufgestellt, daß vom Einkommen und vom Vermögen eines Steuerpflichtigen diejenigen Beträge abgezogen werden können, welche nach § 2 lit. b des StStG schon der Besteuerung unterliegen, d. h. als Gesellschaftsvermögen oder -Einkommen schon besteuert werden [35]). Mehrere Gemeinden haben solche Bestimmungen in der Folge in ihre Reglemente aufgenommen [36]). Wenn ein Gemeindesteuerreglement über diese Frage keine Regelung enthält, so werden subsidiär und analog die Vorschriften des StStG. durch die ORK angewendet [37]).

Durch diese Praxis der Besteuerung der AG und Genossenschaften wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von AG und Aktionär vermieden; das innere Motiv zu dieser Besteuerungsart war die Absicht, die Industrie anzuziehen. Diese Besteuerung von AG entspricht aber nicht mehr den heutigen steuerrechtlichen Auffassungen [38]).

Eine besondere Schwierigkeit ergibt sich in Bezug auf die Steuerpflicht der *juristischen Personen* des Privatrechts *gegenüber* den *Bürger- und Kirchgemeinden.* Die privatrechtlichen juristischen Personen sind nicht Steuersubjekte der Bürger- und Kirchgemeinden. Wenn deshalb eine Bürger- oder Kirchgemeinde das Steuerreglement der Einwohnergemeinde für sich anwendbar erklärt, so können die darin enthaltenen Bestimmungen über die Steuerpflicht der juristischen Personen keine Geltung haben [38]a).

Für die *Kirchgemeinden* gilt, daß nach Artikel 49 Abs. 6 BV niemand gehalten ist, Steuern zu bezahlen, welche speziell für Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft auferlegt werden, der er nicht angehört; d. h. Kultussteuern können nur von den Angehörigen der betr. Konfession verlangt werden. Eine juristische Person kann aber niemals einer bestimmten Konfession angehören, so wenig als sie ihrer Natur nach eine eigene Ueberzeugung haben kann; die Glieder der juristischen Person können selbstverständlich als natürliche Personen einer Konfession angehören; aber das ist für die juristische Person, welche eigene und selbständige Rechtspersönlichkeit ist, und nicht etwa die Summierung ihrer Glieder darstellt, unerheblich. Aus diesem Grund kann sie gemäß Art. 49 Abs. 6 BV nicht als Steuersubjekt der Kirchgemeinde in Betracht kommen [39]). Anderer Ansicht das BG [40]).

---

[35]) VVO zum StStG §§ 19 und 25.
[36]) z. B. Grenchen § 9; Olten § 12 b; Schönenwerd § 11.
[37]) ORK 1929, IV. B., Nr. 14, S. 36.
ORK 1931, VI. B., Nr. 19, S. 42, Vgl. oben § 5.
[38]) Vgl. unten § 14 Z. 2 d).
[38]a) RB 1923, S. 267, RRP. Nr. 5050.
Vgl. Studer, Staat und Kirche, S. 94.
[39]) Blumenstein I 101.
[40]) BG 13, 363; 35, I, 333.

Das soloth. Gemeindesteuerrecht hat in dieser Frage schon seit den 80er Jahren dieselbe Praxis beibehalten; es verneint die Steuerpflicht der privatrechtlichen juristischen Personen gegenüber der Kirchgemeinde. Zwar liegt keine diesbezügliche Gesetzesbestimmung vor; allein die Praxis der Genehmigungs- und Rekursinstanzen ist eine ganz eindeutige.

«Bei Genehmigung des Steuerreglementes einer Kirchgemeinde wird festgestellt, daß, da die Kirchensteuerpflicht einer Person lediglich von der Konfessionsangehörigkeit abhängt, Gesellschaften als solche nicht steuerpflichtig erklärt werden können» [41]). «Eine AG kann nach soloth. Recht nicht zur Bezahlung von Kirchensteuern angehalten werden» [42]).

«Steuerpflichtig zu Handen der Kirchgemeinden sind nach bisheriger Praxis nur die physischen Personen, nicht aber Korporationen, Gesellschaften und Genossenschaften» [43]).

«Der Verein C . . . ist keine physische Person und daher kein Mitglied der Kirchgemeinde, sondern eine . . . juristische Person. Vereine als juristische Personen haben aber keine Konfession und können aus diesem Grunde nicht mit der Kirchensteuer belegt werden, sondern nur ihre Mitglieder, wenn sie als Personen der Kirchgemeinde angehören» [44]).

Bei den Kirchgemeinden kann infolgedessen keine Doppelbesteuerung von AG und Aktionär eintreten; weil ja die AG gar nicht kirchensteuerpflichtig ist; deshalb darf hier die oben dargestellte Steuerfreiheit der Aktionäre für die in der Gemeinde schon als Aktienkapital besteuerten Aktien nicht Platz greifen; der Aktionär hat seine Aktien zu versteuern in der Kirchgemeinde [45]).

Analog wie bei den Kirchgemeinden ist die Steuerpflicht der juristischen Personen des Privatrechts bei den *Bürgergemeinden* geregelt. Nach § 25 des Gesetzes betr. die Armenfürsorge vom 17. Nov. 1912 sind armensteuerpflichtig die in der Heimatgemeinde wohnenden Bürger [46]). Nun aber können Heimatzugehörigkeit und Bürgerrecht nur den natürlichen Personen zukommen, nicht aber den juristischen Personen; dies ist in der Natur des Bürgerrechts als einer nur dem natürlichen Menschen durch Familienrecht oder Naturalisation zustehenden Eigenschaft begründet. Also können juristische Personen nicht Steuersubjekte der Bürgergemeinden sein. In diesem Sinne lauten alle Entscheide der soloth. Rekursinstanzen.

---

[41]) RRB vom 18. April 1899, A.S. 1896/1900, S. 354.
[42]) RRB vom 22. Nov. 1901, A.S. 1901/05, S. 151.
[43]) RB 1911, S. 171, RRP. Nr. 3159.
[44]) RB 1907, S. 164, RRP. Nr. 1176.
[45]) RRB vom 22. Nov. 1901, A.S. 1901/05.
Vgl. Studer, Staat und Kirche, S. 94.
[46]) Vgl. oben § 9 Z. 3 c).

In Bezug auf die Fonds einer Kirchgemeinde, die zur Armensteuer beigezogen werden wollten, entschied der RR: «Es kommen diesen Fonds natürlich auch nicht die physische, sondern die juristische Persönlichkeit zu. Sie sind also nicht Ortsbürger. Es geht auch nicht an, die einzelnen bürgerlichen Mitglieder für ihre ideellen Anteile am Kirchengut zu besteuern, weil das letztere eben nicht unter die Gemeinde verteilbar ist.» [47])

«Nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen und nach § 25 des Armenfürsorge-Gesetzes speziell unterliegen der Armensteuerpflicht nur die in ihrer Heimatgemeinde wohnenden Bürger, nicht aber auch juristische Personen, die als solche kein Bürgerrecht haben. Daran ändert der Umstand nichts, daß das gemeinsame Steuerreglement der Einwohnergemeinde und Bürgergemeinde in § 2 die Steuerpflicht auch für Gesellschaften vorsieht. Diese Umschreibung der Steuerpflicht kann sich nach der Natur der Sache nur auf die Steuer der Einwohnergemeinde beziehen, der allerdings zweifellos das Besteuerungsrecht juristischer Personen zusteht. Anderseits ist selbstverständlich, daß die Gesellschafter ihrerseits, sofern sie als Bürger in ihrer Heimatgemeinde wohnen, für ihren Anteil am Geschäftsertrag und Geschäftsvermögen armensteuerpflichtig sind.» [48])

«Eine juristische Person kann kein Bürgerrecht erwerben. Es handelt sich hier (bei der Armensteuer) im Gegenteil um eine rein persönliche Steuer, die sich ausschließlich auf natürliche Personen beziehen kann» [49]).

c). Die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

Es sind dies Gesamthandsverhältnisse, denen Rechtsfähigkeit und damit die Eigenschaft eines Steuersubjektes zukommt. Die Berechtigung ihrer Besteuerung ist hier viel zweifelhafter als bei den AG und Genossenschaften; denn das Vermögen der Gesellschaft ist hier das Vermögen der Gesellschafter zur gesamten Hand; die Identität zwischen beiden ist vorhanden. Die Methode bei den AG, wonach die Gesellschafter soviel von ihrem Vermögen oder Einkommen abziehen können, als von der Gesellschaft schon versteuert wird, hat hier noch größere Berechtigung, unter der Voraussetzung, daß die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften überhaupt selbständig besteuert werden. 47 Steuerreglemente sprechen die Steuerpflicht dieser Gesellschaften ausdrücklich aus; in diesen Gemeinden muß den Gesellschaften der oben genannte Abzug gewährt werden. Für die Besteuerung der Kollektivgesellschaften hat sich der RR mehrfach ausgesprochen [50]) [51]).

[47]) RRB vom 15. März 1901, A.S. 1901/05, S. 23.
[48]) RB 1923, S. 267, RRP. Nr. 5050.
[49]) ORK 1929, IV. B., Nr. 16, S. 38.
[50]) RB 1896, S. 156, RRP. Nr. 290.

Die oben dargelegte Besteuerungspraxis (Besteuerung der Gesellschaft; Steuerfreiheit des Gesellschafters) wendet der RR in mehrern Entscheiden an [51]).

Mit Recht verweist die ORK in einem Entscheid darauf, daß eine gleichzeitige Besteuerung von Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft und Gesellschafter ganz unzulässig sei. Diese Gesellschaften sind zu unterscheiden von den AG; ihr Vermögen ist nicht in gleicher Weise verselbständigt; die persönliche Haftung der Gesellschafter ist hier dominierend. Die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften dürfen daher nicht zur Besteuerung herangezogen werden, wenn ihre Gesellschafter schon besteuert werden [52]). Bei Bürger- und Kirchgemeinden sind diese Gesellschaften nicht Steuersubjekte.

d). Andere Steuersubjekte.

Es ist dem Steuergesetzgeber «unbenommen, die subjektive Steuerpflicht auch für andere Gesamthandsverhältnisse zu statuieren, sofern diesen die Betreibungsfähigkeit zukommt. Dies trifft bei der Erbengemeinschaft zu (Art. 602 ZGB; Art. 49 und 59 SchKG).» [53]) Zwar lehnt das BG die Steuersubjektivität der Erbengemeinschaft ab. Aber innerkantonal kann sie festgesetzt werden. Tatsächlich haben 6 Gemeindesteuerreglemente erklärt, die Verlassenschaft einer verstorbenen Person sei als Steuereinheit anzusehen, sofern eine Teilung noch nicht ergangen ist [54]). Daß eine unverteilte Erbschaft als Steuersubjekt behandelt wird, ergibt sich aus einem Entscheid des RR vom Jahre 1882 [55]) [56]). Wenn daher auch andere Gemeinden die unverteilte Erbschaft besteuern, so können sie sich auf diesen Entscheid stützen.

2. AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFLICHT.

Im Steuerrecht gilt der Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer. Er ist rechtlich ausgesprochen in Art. 4 BV; die Rechtsgleichheit aller Schweizerbürger ist zwar nicht absolut; sie verlangt nur, daß unter gleichen Voraussetzungen alle gleich zu behandeln seien. Gewisse Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht bedeuten deshalb keine Rechtsungleichheit. Sie beruhen entweder auf einer völker- oder staatsrechtlichen Grundlage, oder auf dem Willen des steuererhebenden Gemeinwesens selber.

---

[51]) RB 1896, S. 156, RRP. Nr. 290.
RB 1897, S. 139, RRP. Nr. 745.
RB 1899, S. 215, RRP. Nr. 2757.
[52]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 4, S. 17.
[53]) Blumenstein I 84.
[54]) Egerkingen, Härkingen, Kestenholz, Neuendorf, N.-Buchsiten, Rickenbach.
[55]) RB 1882, S. 32.
[56]) Vgl. oben § 9 Z. 3 f).

a). Ausnahmen auf völkerrechtlicher und bundesstaatlicher Grundlage.

Diese Ausnahmen beruhen auf Staatsverträgen oder auf völkerrechtlichem Brauch oder auf dem Bundesrecht [57]). Sie sind für das soloth. Gemeindesteuerrecht nicht von großer Bedeutung und weisen keine speziellen Merkmale auf.

b). Ausnahme bei der abgeleiteten Steuerhoheit.

Der Kanton, der den Gemeinden die Steuerhoheit überträgt, kann gleichzeitig gewisse Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht anordnen. Der Kanton Solothurn hat von dieser Befugnis weitgehend Gebrauch gemacht. Im GG § 78 a, bei Aufzählung der Steuerfaktoren, nimmt der Staat gewisse Liegenschaften von der Vermögensbesteuerung aus, nämlich Kirchen, Schulgebäude, Gebäude der öffentlichen Wohltätigkeitsanstalten und Gebäude des Staates, sofern sie zu öffentlichen Zwecken verwendet werden. Das Gesetz vom 10. Mai 1864 betr. Besteuerung des Staatsvermögens zu Gemeindezwecken ist durch das GG keineswegs außer Kraft gesetzt worden [58]). Es enthält wesentliche Ausnahmen von der subjektiven Gemeindesteuerpflicht zu Gunsten des Staates. «Der Reservefond und die Staatskasse, sowie alle unter der Verwaltung des Staates stehenden Fonds, sofern sie einen integrierenden Teil des Staatsvermögens bilden oder ihrer Bestimmung nach zu allgemein öffentlichen Zwecken verwendet werden müssen, ferner alle Liegenschaften und Gebäude, alle öffentlichen Anstalten und Materialien, welche unmittelbar für Staatszwecke bestimmt sind, dürfen von den Gemeinden weder mit Steuern noch mit Fronleistungen belegt werden. — Eine Ausnahme hievon bilden diejenigen Liegenschaften und Gebäude, welche nicht unmittelbar zu Staatszwecken bestimmt sind, sondern, gleich den Staatswaldungen, zu Handen des Fiskus benutzt werden; diese dürfen von den Gemeinden nach den gleichen Grundsätzen besteuert und zu Frohnden angehalten werden, nach welchen die Waldungen, Liegenschaften und Gebäude der Gemeinden mit Gemeindesteuern und Frohnden belastet werden.» [59]).

In Anwendung dieses Gesetzes beschloß der KR am 4. Mäez 1890 die Solothurner Kantonalbank sei nicht gehalten, an die Einwohnergemeinde Solothurn von ihrem Vermögen und Erwerb Steuern zu bezahlen. «Ausgenommen sind die in der Gemeinde befindlichen

[57]) Vgl. Blumenstein, I, S. 85 ff.
[58]) KRVerh. 1923, S. 433.
[59]) Gesetz vom 10. Mai 1864, A.S. 1803/83, S. 344.

Liegenschaften, die nicht zum Betrieb des Geschäftes benutzt werden» [60]).

Gleicherweise wurde am selben Tage vom KR beschlossen, die Einwohnergemeinde Solothurn sei nicht berechtigt, vom Fonds des XII. Kanonikates eine Gemeindesteuer zu erheben [61]).

Im Jahre 1927 hat der KR die Steuerfreiheit der Schläflistiftung ausgesprochen [62]).

Steuerfrei ist also nicht der Staat als solcher, sondern das Verwaltungsvermögen des Staates, Reservefond und Staatskasse, alle unter der Verwaltung des Staates stehenden Fonds, alle Liegenschaften, Gebäude, Anstalten, Materialien und Fonds, die einen integrierenden Teil des Staatsvermögens bilden und die ihrer Bestimmung nach zu allgemein öffentlichen Zwecken verwendet werden. — «Die Staatswaldungen hingegen, welche fiskalischen und nicht direkt staatlichen Zwecken dienen, werden von den Gemeinden besteuert. Meist kommen nur Waldungen in Betracht, denn die großen Liegenschaften, die der Staat besitzt, z. B. Schöngrün, Bleichenberg, Schachen, Rosegg, sind nicht besteuert, weil sie dem Staatszweck dienen. Wenn sie aber zu fiskalischen Zwecken erworben sind und bewirtschaftet werden, sind sie der Besteuerung der Gemeinden unterstellt.» [63])

Streitigkeiten zwischen Staat und Gemeinden über die Steuerpflicht des Staates in grundsätzlicher Hinsicht entscheidet der KR; ist die Steuerpflicht des Staates zugestanden oder vom KR anerkannt, so entscheidet bei Streitigkeiten der Zivilrichter über die Höhe der Steuerpflicht [64]).

Steuerfrei sind ferner nach kantonalem Recht einige vom Staat abhängige Institutionen; so die Kirchen, die den Kirchgemeinden oder Privaten gehören können, mitsamt dem Grund und Boden, auf dem sie stehen [65]); steuerfrei ist unter diesem Gesichtspunkt auch ein Kirchenbaufonds [66]).

§ 78 a GG erklärt ferner steuerfrei die Schulgebäude der Einwohnergemeinden und die Gebäude der öffentlichen Wohltätigkeitsanstalten. Es frägt sich, ob der Nachsatz, «sofern sie zu öffentlichen Zwecken verwendet werden», sich nur auf die Gebäude des Staates, oder auch auf alle vorher genannten Objekte bezieht. Es ist das erstere anzunehmen, daß der öffentliche Zweck nur bei Gebäuden des Staates nachgewiesen werden muß. Denn «Gebäude der öffent-

[60]) KRB vom 4. März 1890, A.S. 1884/90, S. 298.
[61]) KRB vom 4. März 1890, A.S. 1884/90, S. 299.
[62]) KRVerh. 1927, S. 244.
[63]) KRVerh. 1923, S. 433.
[64]) § 2 des Gesetzes vom 10. Mai 1864; vgl. unten § 26.
[65]) RB 1919, S. 171, RRP. Nr. 4781.
[66]) RB 1893, S. 142, RRP. Nr. 609.

lichen Wohltätigkeitsanstalten, die zu öffentlichen Zwecken verwendet werden,» wäre ein ganz unbegründeter Pleonasmus. Das läßt vermuten, daß der Gesetzgeber die Bedingung des «öffentlichen Zweckes» nur für die Gebäude des Staates aufstellen wollte, während alle Kirchen, Schulhäuser und Gebäude öffentlicher Wohltätigkeitsanstalten ohne weiteres von der Liegenschaftssteuer befreit sind.

Nicht steuerfrei sind hingegen nach kantonalem Gesetz die Kirch- und Bürgergemeinden gegenüber den Einwohnergemeinden, wenn diese sie nicht selber steuerfrei erklären [67]).

Auch ein Kultusverein untersteht der Einwohnergemeindesteuerpflicht, selbst wenn er u. a. das Ziel eines Kirchenbaues verfolgt [68]). Eine Privatkapelle genießt nach dem RR-Entscheid die in § 78 a GG den Kirchen zugestandene Steuerfreiheit nur, wenn sie «öffentlichen Zwecken» dient; es genügt nicht, wenn der Besitzer der Kapelle diese freiwillig in den Dienst der Allgemeinheit stellt [69]). Nach der oben angegebenen grammatikalischen Auslegung des § 78 a GG ergibt sich aber, daß alle Kirchen steuerfrei sind; dieser Entscheid übersieht den Wortlaut des GG.

c). Selbstherrliche Ausnahmen.

Im Gegensatz zu den genannten Steuerbefreiuungen, die gegen den Willen der Gemeinde erlassen wurden, gehen die selbstherrlichen Ausnahmen gerade vom steuererhebenden Gemeinwesen aus. Die staatliche Gesetzgebung hat die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht nicht abschließend geregelt. Die Gemeinden haben bis zu einem gewissen Grad die Befugnis, selbstherrliche Ausnahmen von der Steuerpflicht zu gewähren. Allerdings hat der RR in seiner Genehmigungs- und Rekurspraxis eine große Reserve walten lassen gegenüber den selbstherrlichen Ausnahmen der Gemeinden. Mehrfach hat der RR Rekurse gegen den Steuerplan gutgeheißen, wenn Steuerbefreiungen angefochten worden sind, weil sie die Steuerlast der andern Steuerzahler erhöhen [70]).

Die Gemeinden können von 2 Gesichtspunkten aus Steuerbefreiungen aussprechen;

aa). Als Gegenleistung.

Als Gegenleistung werden oft Steuerbefreiungen verfügt, wenn von den betr. Steuersubjekten die Gemeinde selber eine Förderung ihrer eigenen öffentlichen Aufgaben erfährt.

---

[67]) Vgl. oben § 17 Z. 2 c.
[68]) RB 1907, S. 163. RRP. Nr. 1272.
[69]) RB 1907, S. 162. RRP. Nr. 3925.
[70]) RB 1897, S. 134. RRP. Nr. 259.
RRB vom 7. Okt. 1899, A.S. 1896/1900, S. 438.

bb). Als sozialpolitische Maßnahme.

Als sozialpolitische Maßnahme kommen oft Steuerbefreiungen vor, um soziale Einrichtungen vor steuerrechtlichen Beeinträchtigungen zu schützen oder um die Armen von der Steuersorge zu befreien.

Das soloth. Gemeindesteuerrecht kennt Steuerbefreiungen nach beiden der genannten Arten.

Viele Reglemente enthalten überhaupt keine Bestimmungen über die Steuerfreiheit. In 99 Reglementen werden die von der Steuer befreiten Rechtssubjekte nicht besonders bestimmt; dagegen sind in vielen die nicht der Besteuerung unterworfenen Objekte bezeichnet. Mehrfach wiederholen sich in den Reglementen die Steuerbefreiungen des GG. Allein die Gemeinden machen auch weitgehend von der Möglichkeit Gebrauch, selbstherrliche Ausnahmen von der Steuerpflicht zu statuieren. Meist werden die Steuerbefreiungen unter dem erstgenannten Gesichtspunkt gewährt, als *Gegenleistungen.* So werden steuerfrei erklärt (abgesehen von § 78 a), das Pfarrhaus [71]), der Pfarrpfrundfond [72]), der Armenfond [73]), das Armenhaus, das Spritzenhaus [74]), das Schützenhaus [75]), die Kapelle [76]), das Bürgerallmendland [77]), der Zuchtstierfond [78]), oder überhaupt Gebäude und Liegenschaften, die der Einwohnergemeinde gehören oder öffentlichen Zwecken dienen [79]).

Regelmäßig werden von den Gemeinden die Eisenbahnunternehmungen, denen vom Staat die Konzession erteilt wurde, steuerfrei erklärt [80]). Zahlreiche Einwohnergemeinden befreien daneben noch die Eidgenossenschaft überhaupt von jeder Steuer [81]).

Nicht selten finden sich in den Steuerreglementen Bestimmungen über die Steuerbefreiungen der Kirchgemeinden als solcher [82]). Die ältere Praxis des RR hat diese Steuerbefreiungen mit folgender Begründung abgelehnt: «Diese Steuerbefreiungen (der Bürger- und Kirchgemeinden) enthalten natürlich eine Schmälerung des Gesamtsteuerkapitals und führen folgerichtig zu einer Erhöhung des

[71]) z. B. Gänsbrunnen § 3; Welschenrohr § 8; Nunningen § 3; Seewen § 2.
[72]) z. B. Seewen § 2.
[73]) z. B. Burgäschi § 5; Balsthal § 4; Welschenrohr § 8; Winznau § 6; Starrkirch § 4.
[74]) Normalsteuerreglement des RR von 1881, z. B. Hessigkofen § 3; Deitingen §1 1a; Welschenrohr § 8; Starrkirch § 4.
[75]) z. B. Hessigkofen § 3.
[76]) z. B. Bärschwil § 3.
[77]) z. B. Welschenrohr § 8.
[78]) z. B. Seewen § 2.
[79]) z. B. Biberist § 10.
[80]) 17 Gemeinden; s. oben zitiert § 10 Z. 5.
[81]) Vgl. oben § 11 Z. 1 b). aa).
[82]) z. B. Derendingen § 6; N.-Gerlafingen § 6; Balsthal § 4; Hägendorf § 3; Dulliken Art. 5; Olten § 5; Winznau § 6.

Steuerfußes. Hierdurch werden diejenigen Steuerzahler, die nicht Mitglied der Bürgergemeinde oder betr. Kirchgemeinde sind, beeinträchtigt. Wir halten uns nun in dieser Beziehung streng an den Wortlaut des GG, welches in § 78 a ausdrücklich und einzig von der Steuerpflicht ausnimmt «die Kirchen . . . » Jede weitere Steuerbefreiung wird von uns konsequent von der Genehmigung ausgeschlossen;» [83]) ähnliche Entscheide liegen vor [84]). Heute scheint die Praxis des RR nicht mehr so eng zu sein [84a]); und mit vollem Recht. Es ist nicht einzusehen, warum es der Gemeinde nicht überlassen werden darf, ihre Kirch- oder Bürgergemeinden von der Steuer zu befreien, die ihr ja anderseits wieder Gegenleistungen erweisen. Die sonstige Praxis des RR läßt übrigens nicht darauf schließen, daß die Steuerbefreiungen des § 78 a GG abschließend seien.

Die Gemeinde Rodersdorf befreit Einwohner-, Kirch- und Bürgergemeinde von jeder Steuerleistung, letztere mit Ausnahme der Waldungen [85]).

Auch als *sozialpolitische Maßnahme* kommen die Steuerbefreiungen vor: Schon die Befreiung des Armenfond entspringt solchen Erwägungen [86]), ebenso alle Steuererleichterungen für die Bürgergemeinde, die ja die Armenfürsorge zu tragen hat. In einigen Gemeinden werden alle wohltätigen und gemeinnützigen Vereine und Stiftungen von der Steuer befreit [87]).

Deitingen bestimmt, daß solche Fonds, «die ausschließlich für Wohlfahrtseinrichtungen für die Angestellten und Arbeiterschaft bestimmt sind, und auch vom Staate von der Staatssteuer befreit sind, nicht versteuert werden müssen» [88]).

Bisweilen werden die notorisch Armen steuerfrei erklärt [89]). Zahlreiche Gemeinden befreien einzelne Steuerpflichtige von der Personal- und Haushaltungssteuer aus sozialpolitischen Motiven [90]).

Die Reglemente der Bürger- und Kirchgemeinden enthalten meist überhaupt keine selbstherrliche Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht; einige Reglemente erwähnen die Steuerbefreiungen der kantonalen Gesetze; andere nennen die gleichen Ausnahmen wie die betr. Einwohnergemeinden.

2 Kirchgemeiden erklären Familien und einzelstehende Personen,

[83]) RB 1897, S. 134, RRP. Nr. 259.
[84]) RB 1913, S. 152, RRP. Nr. 2080. Vgl. § 11 Z. 1 a). aa).
[84a]) RB 1911, S. 172, RRP. Nr. 1780.
[85]) Rodersdorf § 5.
[86]) Vgl. Note [73]).
[87]) Biberist § 10; Ammansegg Art. 8; Rodersdorf § 5; usw.
[88]) Deitingen § 1 d). Abs. 2.
[89]) z. B. Dulliken Art. 5 c).
[90]) Vgl. unten § 14 Z. 2 a).

welche aus dem Armenfonds unterstützt werden, für die Dauer der Unterstützung steuerfrei [91]).

1 Kirchgemeinde befreit Witwen, die mit ihren Kindern haushalten und in finanzieller Notlage sind, von der Haushaltungssteuer [92]).

3. BESONDERE EIGENSCHAFTEN DES STEUERSUBJEKTES.

Zur Begründung der subjektiven Steuerpflicht ist zunächst allgemein die Eigenschaft der Rechtsfähigkeit erfordert. Einzelne Steuerarten verlangen aber unter Umständen das Vorhandensein weiterer Voraussetzungen zur Begründung der subjektiven Steuerpflicht.

a). Bei den Personalsteuern.

Bei den Personalsteuern kommt es auf bestimmte Eigenschaften der betroffenen Personen an, je nach den Voraussetzungen, die das Gemeindesteuerreglement aufstellt.

Das GG enthält darüber keine Bestimmungen. Die Reglemente verlangen verschiedene Eigenschaften zur Begründung der Personalsteuerpflicht;

58 Gemeinden stellen auf die Volljährigkeit ab [93]);
18 Gemeinden stellen auf die Erwerbsfähigkeit [94]),
2 Gemeinden stellen auf die Stimmberechtigung [95]),
10 Gemeinden stellen auf die Erreichung eines frühern Alters [96]),
34 Gemeinden stellen auf das (männliche) Geschlecht [97]) ab.

Meist werden mehrere Eigenschaften zusammen verlangt, z. B. Volljährigkeit und Erwerbsfähigkeit; Volljährigkeit und männliches Geschlecht.

Für die Erhebung einer Haushaltungssteuer wird in allen Gemeinden die Führung eines eigenen Haushaltes als Voraussetzung genannt [98]) [99]).

Als Steuersubjekte können nur solche Personen in Betracht kommen, welche diese Eigenschaften besitzen; von andern kann die betr. Steuer nicht gefordert werden.

---

[91]) Gretzenbach § 18, § 15; Nieder-Erlinsbach § 18, Z. 2.
[92]) Deitingen § 8.
[93]) Solothurn § 19; Günsberg § 6; Goßliwil § 4; Luterbach § 7; Hägendorf § 17; Subingen § 10; usw.
[94]) Kriegstetten § 5; Hessigkofen § 6; usw.
[95]) Fulenbach § 3; Walterswil § 3 d).
[96]) Gänsbrunnen, Rodersdorf, Welschenrohr usw.
[97]) z. B. Deitingen § 7; Himmelried § 4; Brunnental, Bibern, Bärschwil.
[98]) Vgl. in Bezug auf Personal- und Haushaltungssteuern unten § 14 Z. 2 a).
[99]) Vgl. RB 1894, S. 172.
RB 1897, S. 135.
RB 1900, S. 215, RRP. Nr. 1809.

b). Das Bürgerrecht.

Das Bürgerrecht ist die Voraussetzung für die Entrichtung der Armensteuer [100]). Nach Art. 68 KV und nach § 25 des Armenfürsorgegesetzes sind nur die in der Heimatgemeinde wohnenden Bürger armensteuerpflichtig. Bürgerrecht und Wohnsitz in der Heimatgemeinde bilden also zusammen die Voraussetzung für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht gegenüber einer Bürgergemeinde. Da das Bürgerrecht nur natürlichen Personen zukommt, so können juristische Personen niemals Steuersubjekte einer Bürgergemeinde sein [101]) [102]).

c). Der Zivilstand.

Eine Gemeinde stellt bei der Personalsteuer auf den Zivilstand ab, indem sie lediglich Personen mit dieser Steuer belegen will [103]).

d). Das Geschlecht.

Es spielt im soloth. Gemeindesteuerrecht nur eine untergeordnete Rolle. Mehrere Gemeinden erheben die Personalsteuer nur von männlichen Personen [104]). Ferner wird den männlichen Steuersubjekten mehrfach eine höhere Personalsteuer zugemutet als den weiblichen [105]). Es kommt auch vor, daß die abzugsberechtigten Existenzminima bei männlichen und weiblichen Steuerpflichtigen verschieden groß sind [106]).

e). Die Konfessionszugehörigkeit.

Sie ist von ausschlaggebender Bedeutung für die Kirchensteuern. § 80 GG besagt: «Soweit die Steuern kirchliche und pfarramtliche Bedürfnisse betreffen, dürfen nach lit. b, c und d des § 78 nur diejenigen besteuert werden, welche zur gleichen Konfession gehören, für welche diese Steuern gefordert werden».

«Danach durften Andersgläubige von einer Kirchgemeinde immerhin für ihren Landbesitz im Kirchgemeindebezirk besteuert werden» [107]). Dies ist unmöglich, seitdem § 80 GG ersetzt wurde durch Art. 49 Abs. 6 BV [108]). Nach Art. 49 Abs. 6 BV ist niemand

---

[100]) Vgl. oben § 2; § 3; § 9 Z. 3 c).; § 11 Z. 1 b).
[101]) Vgl. oben § 11 Z. 2 a). und b).
[102]) RRB vom 15. März 1901, A.S. 1901/05, S. 23.
RB 1890, S. 70, RRP. Nr. 42.
RB 1894, S. 72.
RB 1923, S. 267, RRP. Nr. 5050.
ORK 1929, IV. B., S. 38, Nr. 16.
[103]) Vgl. Bericht des Finanzdepartements III. Teil, S. 115.
[104]) Vgl. oben § 11 Z. 3 a).; vgl. unten § 14 Z. 2 a). bb).
[105]) Vgl. unten § 16 Z. 2 a).
[106]) z. B. Nieder-Erlinsbach § 15 Z. 6; vgl. unten § 15 Z. 5.
[107]) Lätt, Das Gemeindegesetz, S. 97.
[108]) Vgl. die offizielle Ausgabe des GG § 80 Note 1).

gehalten, Steuern zu bezahlen, welche speziell für Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft bestimmt sind, der er nicht angehört.

aa). Juristische Personen.

Einer Religionsgenossenschaft kann der Natur der Sache nach nur eine natürliche Person angehören [109]). Juristische Personen können darum nicht zu Kultussteuern herbeigezogen werden. Das soloth. Gemeindesteuerrecht hat von jeher in der Genehmigungs- und Rekurspraxis die Besteuerung juristischer Personen durch die Kirchgemeinden abgelehnt [110]).

bb). Natürliche Personen.

Die Frage, wer einer Kultusgemeinschaft angehört, wird nach BG [111]) vom kantonalen Recht bestimmt. Die soloth. KV Art. 52 ihrerseits nimmt für den Staat dieses Recht in Bezug auf die Kirchgemeinden in Anspruch: «Der staatlichen Organisation unterliegen die Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden und Kirchgemeinden».

«Damit ist der Grundsatz ausgesprochen, daß die Kirchgemeinde nicht ein Gebilde der Kirche», sondern des Staates ist [112]). Nach Art. 57 KV besteht die Kirchgemeinde aus der Gesamtheit der in einem Kirchgemeindebeirk wohnenden Konfessionsangehörigen . . . In dieser verfassungsrechtlichen Umschreibung der Kirchgemeinde treten zwei, das Wesentliche der Kirchgemeinde, und damit der Steuerzugehörigkeit, bestimmende Elemente hervor» [113]): nämlich Wohnsitz im Kirchgemeindebezirk und Konfessionszugekörigkeit. Der *Wohnsitz* begründet die der Gebietshoheit der Kirchgemeinde entsprechende Steuerzugehörigkeit des Individuums; er ist unumgängliches Erfordernis der Steuerzugehörigkeit. Die folgende Bestimmung eines Kirchensteuerreglementes ist darum unhaltbar: «Der Kirchengemeinderat hat dafür besorgt zu sein, daß auch die außerhalb der Gemeinde Wisen oder des Kantons Solothurn wohnenden Katholiken, die entweder formell in Wisen kirchgenössig sind oder ihre religiösen Pflichten tatsächlich in Wisen zu erfüllen pflegen, an die Ausgaben der Kirchgemeinde Wisen einen angemessenen Beitrag leisten» [114]).

---

[109]) Vgl. oben § 11 Z. 1 b). bb).
[110]) RRB vom 4. März 1879, A.S. 1903/83, S. 366.
RRB vom 18. April 1899, A.S. 1896/1900, S. 354.
RRB vom 22. Nov. 1901, A.S. 1901/05, S. 151.
RB 1911, S. 171, RRP. Nr. 3159.
RB 1907, S. 164, RRP. Nr. 1176.
[111]) BG 55, I, 113.
[112]) Glutz, Die Kirchgemeinde und ihr Eigentumsrecht, 1919, S. 51, S. 85.
[113]) Glutz, a.a.O., S. 92.
[114]) Wisen, § 6.

Sollte dieser Beitrag den Charakter einer Steuer haben, so wäre er anfechtbar beim RR nach § 85 Abs. 2 GG und beim BG nach Art. 4 BV.

Hier ist vor allem die Frage zu entscheiden, wie es sich mit dem Requisit der *Konfessionszugehörigkeit verhalte.*

Grundsätzlich ist es Sache der Kirche, zu bestimmen, wie sie sich organisieren will, auf welchen Glaubenssätzen sie aufgebaut ist usw. Damit steht ihr auch der Entscheid darüber zu, wer ihrer Konfession angehört und wer nicht; sie allein ist dafür sachlich zuständig und nach dem Rechtsempfinden dazu berufen. Wenn daher der Staat das Requisit der Konfessionszugehörigkeit für den Personenbestand der Kirchgemeinde als maßgeblich aufstellt, so müßte er logischerweise dieser allein zuständigen Instanz, der betr. Kirche selber, den Entscheid überlassen, darüber, ob ein Mensch der betr. Konfession angehört oder nicht. Dabei wäre es natürlich nicht ausgeschlossen, daß jemand sich von einer Konfession lossagen kann und seinen Austritt aus der Kirchgemeinde erklären könnte. Aber es wäre dadurch der Widersinn verunmöglicht, daß jemand einer Kirchgemeinde, d. h. nach Art. 57 KV, einer Konfession, angehören kann, welcher er tatsächlich nach den allein maßgebenden kirchlichen Instanzen nicht angehört.

Allein diese Lösung steht nach der herrschenden Meinung in Bund und Kanton im Widerspruch mit dem Grundsatz der Glaubens- und Gewissensfreiheit, bezw. mit dem Verbot kirchlicher Strafen. Art. 49 BV.

Nach dieser Auffassung hat die Kirche «kein Recht, Zuchtmittel zu gebrauchen, welche in der Entziehung von korporativen Rechten der Mitglieder bestehen» [115]). Danach sind «nicht die Kirche, nicht kirchliche Requisite, nicht die Uebereinstimmung des individuellen Bekenntnisses mit der Konfession, dem objektiv gegebenen Glaubenssystem die staatsrechtlich relevanten Momente für die Konfessionsangehörigkeit bei der Kirchgemeinde, sondern ausschließlich der Wille des Individuums. Das Individuum ist Konfessionsangehöriger, weil es behauptet, zur betr. Konfession zu gehören. In staatsrechtlichem Sinne besteht daher die Kirchgemeinde aus sämtlichen, in einem Kirchgemeindebezirk wohnenden Individuen, die zu einer bestimmten Konfession gehören wollen, die aber nicht in Tat und Wahrheit objektiv auch zu ihr gehören müssen.» [116]) Diese Definition ist natürlich auch maßgebend für die Umschreibung der Kirchensteuerpflicht.

Die Scheidung von kirchlicher und staatsrechtlicher Konfessionszugehörigkeit hat schon zu erheblichen Konflikten geführt [117]).

[115]) Glutz, a.a.O., S. 102.
[116]) Glutz, a.a.O., S. 104.
[117]) BG 17, I, 222; BG 55, I, 113; Fall Büren K-Gde. c. RR.

cc). Die gemischten Ehen.

Besondere Normen bestehen für die Kirchensteuerpflicht bei gemischten Ehen. Es wird hier das Prinzip der Persönlichkeit der Kirchensteuerpflicht durchbrochen [118]). Der Ehemann und Vater wird hier verpflichtet, für Frau und Kinder einer Kirchgemeinde Steuern zu zahlen, der er u. U. nicht angehört. Das kommt daher, weil Ehegatten und Kinder eine Steuereinheit darstellen [119]). Der Ehegatte, bezw. Vater ist Steuersubstitut oder doch gesetzlicher Vertreter für die Ehefrau, bezw. die Kinder [120]).

«Von vorneherein ist klar, daß nicht für die sämtlichen Familienangehörigen eines in gemischter Ehe lebenden Ehepaares von 2 verschiedenen Kirchgemeinden gleichzeitig die Kirchensteuer erhoben werden kann; es hat vielmehr eine Teilung der Steuerpflicht stattzufinden, welche auf die Verhältnisse billige Rücksicht nimmt» [121]).

Ueber die Verteilung der Steuerpflicht enthält das GG keine Normen. Die Praxis des RR hat hier eine angemessene Lösung gefunden: «Bei gemischten Ehen wird die Steuerpflicht in der Weise geteilt, daß die Steuer für den einen Ehegatten und die mit ihm der gleichen Konfession angehörenden Kinder ⅔, die Steuer des andern Ehegatten ⅓ derjenigen Steuer beträgt, welche die Familie im Falle einheitlicher Konfession im ganzen zu bezahlen hätte» [122]). «Bei gemischter Ehe ohne Kinder erscheint Teilung der Kirchensteuerpflicht je zur Hälfte gerechtfertigt» [123]). Die Rekursinstanzen hielten sich stets an diese Praxis [124]). Auch die ORK schloß sich dem RR an: «Nach der Praxis besteht die Steuerpflicht des andersgläubigen Ehemannes für seine Ehefrau, sofern keine Kinder vorhanden sind, zur Hälfte» [125]). In einem Entscheid hat das BG anerkannt, daß diese Verteilung der Steuerpflicht auch nach seinen Grundsätzen zulässig sei. (Die Besteuerung eines Protestanten, der, mit Rücksicht auf die katholische Konfession seiner Ehefrau und seiner Kinder zu ⅔ der katholischen Kirchensteuer herangezogen wurde, ist auch nach BG zulässig [126])).

Die Besteuerung zu ⅔ und ⅓ gilt nur, solange die Kinder noch

---

[118]) Burckhardt, Kommentar, S. 473.
[119]) ORK 1927, II. B., Nr. 10, S. 22.
[120]) Vgl. unten § 12 Z. 3.
[121]) RRB vom 30. Nov. 1902, A.S. 1901/15, S. 366.
RB 1902, S. 121; RRP. Nr. 3251.
[122]) RRB vom 2. Aug. 1904, A.S. 1901/05, S. 755.
RB 1904, S. 89, RRP. Nr. 2324.
[123]) RB 1909, S. 181, RRP. Nr. 2643.
[124]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2926.
RB 1919, S. 175, RRP. Nr. 4351. Vgl. Note 6) 8) 5).
[125]) ORK 1927, II. B. Nr. 10, S. 22.
[126]) BG 35, I, 678, i. S. Gerster c.K.-Gde. Seewen.

minderjährig sind; nachher haben diese selber über ihre Konfessionsangehörigkeit zu entscheiden. «Ihr Vermögen und Einkommen ist, auch wenn für die Einwohnergemeindesteuer eine Steuereinheit mit den Eltern angenommen würde, für die Kirchensteuer besonders zu berechnen. Sind die Kinder volljährig, so handelt es sich steuerrechtlich um eine Ehe ohne Kinder, und es tritt Teilung zur Hälfte ein, unter Ausschluß des Vermögens und Einkommens erwachsener Kinder.» [127]) [128])

Von den vorliegenden Kirchensteuerreglementen haben die meisten die Besteuerungspraxis des RR ausdrücklich anwendbar erklärt. Die Bestimmung, daß Eltern mit Kindern der gleichen Konfession ⅔, Eltern allein ⅓ steuern müssen, ist vorgesehen für 15 römisch-katholische [129]), für 3 evangelisch-reformierte [130]), und für 2 alt-katholische Kirchgemeinden [131]).

13 römisch-katholische [132]), 3 evangelisch-reformierte [133]) und 2 alt-katholische Kirchgemeinden [134]) enthalten die ausdrückliche Vorschrift, daß kinderlose Ehepaare in gemischter Ehe die Steuer zur Hälfte zu zahlen hätten. Einige andere Kirchgemeinden haben ähnliche Regelungen, nur mit den Verhältnissen ¾ : ¼. Wenn eine Gemeinde keinerlei Bestimmungen vorsieht, so wird die Praxis des RR angewendet [135]).

ee). Ausnahmen von der Kirchensteuerpflicht.

Gestützt auf Art. 49 Abs. 6 BV, wonach niemand gehalten ist, Steuern zu bezahlen, die für Kultuszwecke einer Konfession verwendet werden, der er nicht angehört, kann nur die Bezahlung solcher Steuern verweigert werden, die zu eigentlichen Kultuszwecken dienen. Hat die Ortsgemeinde für die Kultusaufgaben aufzukommen, so unterliegt der hiefür bestimmte Teil der allgemeinen Gemeindesteuer der Beschränkung des Art. 49 Abs. 6 BV [136]). Dieser Fall ist dem solothurnischen Gemeindesteuerrecht nicht fremd. Im RB 1930 führt der RR aus: «Eine eigentliche Steuer im Sinne von § 78 des GG wird von den reformierten Kirchgemeinden des Bezirkes Bucheggberg nicht bezogen. Die einzelnen Einwohnergemeinden, deren Gebiet einer Kirchgemeinde angeschlossen ist, bezahlen

[127]) RB 1919, S. 175, RRP. Nr. 4351, Vgl. Note 7).
[128]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2926. Vgl. Note 6).
[129]) Bettlach, Selzach, St. Niklaus, Luterbach, Subingen, Balsthal, Welschenrohr, Gretzenbach, Ifenthal, Schönenwerd, Wisen, Erlinsbach, Dornach, Erschwil.
[130]) Grenchen, Balsthal, Olten.
[131]) Solothurn, Nieder-Gösgen.
[132]) Die gleichen wie in Note [129]) zitiert, ohne Erlinsbach und Wisen.
[133]) Wie in Note [130]).
[134]) Wie in Note [131]).
[135]) RB 1909, S. 181. RRP. Nr. 1325; Vgl. K.-Gde. Biberist.
[136]) Blumenstein I 102 f.

bestimmte Beiträge an die nicht durch die Vermögenserträge gedeckten Auslagen dieser Kirchgemeinden, und zwar im Verhältnis ihrer Größe, resp. Seelenzahl. Diese Beiträge erscheinen in den betr. Gemeinderechnungen als Ausgaben derselben. Ihnen steht keine Kirchensteuereinnahme gegenüber.» [137]) [138]) Diese Regelung besteht in den 4 reformierten Kirchgemeinden des Bezirkes Bucheggberg: Oberwil, Messen, Lüßlingen, Aetingen, deren kirchliche Verhältnisse sich auf eine Uebereinkunft des Kantons Solothurn mit dem Kt. Bern stützen [139]).

Früher bestanden ähnliche Verhältnisse auch in andern Gemeinden des Kantons (Welschenrohr, Lostorf, Gempen, Bärschwil) [140]). Steuerpflichtige der betr. Einwohnergemeinden, die nicht der Konfession angehören, deren Kirchgemeinde ein Teil der Steuer abgeliefert wird, sind berechtigt, eine prozentuale Reduktion ihres Steuerbetrages, gestützt auf Art. 49 Abs. 6 zu verlangen.

ee). Austritt aus der Kirchgemeinde.

Wer aus einer Kirchgemeinde ausscheidet, ist auch von der Steuerpflicht ihr gegenüber enthoben. Der Austritt aus einer Kirchgemeinde ist regelmäßig an gewisse Formalitäten gebunden. Zwar finden sich keinerlei gesetzliche Bestimmungen darüber; es wäre also den Kirchgemeinden selber überlassen, in ihren Reglementen dafür Formvorschriften aufzustellen. Beim Fehlen gesetzlicher und reglementarischer Bestimmungen sind aber doch gewisse allgemeine Grundsätze maßgebend; das BG führt in einem Entscheid folgendes aus: «Es ist damit (durch die bisherige Rechtsprechung des BG) nur ausgesprochen worden, daß um das Erfordernis der «Nicht-Zugehörigkeit zur Konfession», für deren Zwecke die Steuer erhoben wird, im Sinne jenes Verfassungsartikels (BV 49) zu begründen, eine ausdrückliche Lossagungserklärung verlangt werden *dürfe*, nicht auch, daß ein kirchlicher Verband nicht schon auf Grund konkludenten Verhaltens berechtigt sein könne, eine Person nicht mehr als sein Mitglied zu betrachten, d. h. aus einem derartigen Verhalten auf den Austrittswillen zu schließen.» [141]). Immerhin müsse es sich um wirklich schlüssiges Verhalten handeln, z. B. Beitritt zu einer andern Konfession. Ob *nur* eine formelle Austrittserklärung den Austritt aus der Kirchgemeinde zu begründen vermöge, unterliegt dem Entscheid der betr. Kirchgemeinde. Die Reglemente enthalten darüber indessen keine Bestimmungen. Ein Entscheid des RR «betr. Enthebung von der Kultussteuerpflicht durch rechtzeitige Erklärung der Nichtzugehörigkeit zu einer Kir-

[137]) RB des RR 1930, S. 224, Tabelle.
[138]) Ebenso auch im RB 1928, S. 176; und RB 1926 S. 304.
[139]) Uebereinkunft zwischen Bern und Solothurn v. 17. Febr. 1875, A.S. III. 307.
[140]) Vgl. RB 1902, S. 126; Gempen noch 1910, vgl. RB 1910, S. 150.
[141]) BG 55, I, 128 f.

chen- oder Religionsgenossenschaft» sagt dazu: «Wenn jemand einer Kirchen- oder Religionsgenossenschaft nicht angehören will, genügt eine rechtzeitig abgegebene daherige Erklärung» [142]). Die Erklärung eines Steuerpflichtigen, daß er sich als ausgetreten betrachte, wenn er für höher als eine bestimmte Summe eingeschätzt werde, wurde von der St.K. und vom Kirchgemeinderat als genügende Austrittserklärung gewertet; der RR stimmte dieser Auffassung zu [143]). Die ORK entschied, daß formell die anläßlich der Volkszählung abgegebene Erklärung nicht als Austrittserklärung angenommen werden könne. «Der Austritt hätte auf das Ende eines Steuerjahres schriftlich gegenüber den Kirchenbehörden erfolgen sollen» [144]).

Diese Entscheidungen und die Ausführungen des BG [145]) lassen den Schluß zu, daß eine unzweifelhafte und klare Austrittserklärung erfordert ist, und daß konkludentes Handeln nur bei ganz offensichtlicher Absicht des Austrittes relevant ist.

Der Austritt aus einer Kirchgemeinde wirkt steuerbefreiend immer nur für die Zukunft. Die bereits verfallenen Steuern sind zu zahlen. Die Steuerpflicht hört auf mit Beginn der nächsten Steuerperiode [146]).

4. DIE STEUERSOLIDARITÄT.

Es ist möglich, daß für die gleiche Steuerforderung mehrere Steuersubjekte solidarisch haften, daß verschiedene Steuersubjekte aus dem gleichen Steuerobjekt steuerpflichtig werden [147]). Die steuerrechtliche Solidarität ist nicht, wie die zivilistische, durch privates Rechtsgeschäft begründet, sondern nur durch Gesetz, bezw. durch Reglement. Sie bewirkt nicht nur eine Zahlungssolidarität (Zahlung der ganzen Forderung kann von allen verlangt werden; wenn einer zahlt, werden alle frei), sondern auch eine Verfahrenssolidarität; Steuererklärung, Rekurs usw. können von jedem, für alle gültig, vorgenommen werden. Diese Steuersolidarität ist möglich bei der Kollektivgesellschaft; bei Steuern auf Objekten, die im Gesamteigentum stehen. Sie wird aber nicht begründet durch Miteigentum mehrerer an einem Objekt; vielmehr ist hier jeder für seinen Anteil zu besteuern [148]).

---

[142]) RRB vom 24. Aug. 1900, A.S. 1896/1900, S. 622.
[143]) RB 1919, S. 174, RRP. Nr. 4351.
[144]) ORK 1927, II. B., Nr. 10, S. 23.
[145]) BG 55, I, 113.
[146]) Blumenstein I 102.
[147]) Blumenstein I 103.
[148]) RB 1896, S. 156.

§ 12.

Die Einwirkung der Steuerpflicht auf Drittpersonen.

1. BEGRIFF.

Es ist möglich, daß der Steuergesetzgeber eine Erweiterung der Steuerpflicht auf andere Rechtssubjekte vorsieht, zwecks Sicherung der Steuereinnahmen, oder daß er anderseits einen möglichst zahlungsfähigen Steuerschuldner bezeichnet für andere Mitverpflichtete (Konzentration des Steuersubjektes).

2. DIE SOLIDARISCHE MITHAFTUNG.

An sich haftet nur das Steuersubjekt; der Gesetzgeber kann bestimmte Personen, die mit dem Steuersubjekt besondere Beziehungen haben, als solidarisch mithaftbar erklären. Sie müssen aber auch der Gebiets- und Steuerhoheit der gleichen Gemeinde persönlich (durch Wohnsitz) unterstellt sein.

Unter solidarisch Mitverhafteten besteht nur eine Zahlungs-, keine Verfahrenssolidarität [1]).

Von der Möglichkeit einer solidarischen Mithaftung hat nur die Gemeinde Seewen Gebrauch gemacht; sie erklärt «die Arbeitgeber für die Personaltaxe und Steuern ihrer Arbeiter haftbar, insofern letztere zu dessen Haushaltung gehören» [2]).

Im Jahre 1890 hat der Regierungsrat eine solche Reglementsbestimmung als unzulässig erklärt [3]). In einem ähnlichen Fall erklärte der RR, «daß keine gesetzlichen Grundlagen dafür bestehen, den Arbeitgeber für Inkasso und Ablieferung der Steuerbeträge seiner Arbeiter und Dienstboten der Gemeinde gegenüber haftbar zu erklären. Es können nur von Fall zu Fall mit einzelnen Arbeitgebern in diesem Sinne Vereinbarungen getroffen werden. Eine allgemein verbindliche Pflicht aber kann von der Gemeinde nicht geschaffen werden.» [4]) Immerhin enthält das GG auch keine Bestimmung, mit welcher die solidarische Mithaftung bei den Gemeindesteuern nicht vereinbar wäre.

3. DIE STEUERSUBSTITUTION.

Der Gesetzgeber kann eine Drittperson direkt an Stelle des eigentlichen Steuerpflichtigen setzen. «Damit wird die Verpflichtung des Dritten auf alle Aeußerungen des Steuerrechtsverhältnisses ausgedehnt, so daß das Steuersubjekt selbst vollständig in den Hin-

[1]) Blumenstein I 109 f.
[2]) Seewen § 4.
[3]) RB 1890, S. 70, RRP. Nr. 77.
[4]) RB 1912, S. 168, RRP. Nr. 446.

tergrund tritt, und sowohl in formeller als auch in materieller Beziehung durch den sog. Steuersubstituten vertreten wird» [5]).

a) Die Entstehung der Steuersubstitution.

Die Steuersubstitution kann niemals durch Vertrag, sondern nur durch ausdrückliche Gesetzes- bezw. Reglementsbestimmung begründet werden. Solche Bestimmungen finden sich, «wenn der wirtschaftliche Nutzeffekt des Steuerobjektes nicht demjenigen zukommt, welcher infolge seiner Beziehung zum letztern als Steuersubjekt bezeichnet wird. Dies ist bei der Vermögens- und Einkommensteuer der Fall, wenn der Vermögensertrag kraft privatrechtlicher Vorschrift statt dem Eigentümer einem Dritten (Ehemann, Inhaber der elterlichen Gewalt, Nutznießer) zufällt.» [6])

31 Einwohnergemeinden sehen in ihren Reglementen die Bestimmung vor, daß das Vermögen der im gemeinschaftlichen Haushalt lebenden Ehegatten als Steuereinheit behandelt wird, selbst wenn Gütertrennung zwischen ihnen besteht oder die Frau einen Handel oder ein Gewerbe betreibt [7]).

13 Einwohnergemeinden erklären einfach Ehegatten und Kinder als Steuereinheit [8]). In einem Entscheid hat die ORK erklärt, daß, wenn eine Bestimmung über Steuereinheit bei Ehegatten im Reglement fehlt, «analog praxisgemäß das StStG, bezw. die VVO dazu anzuwenden sei, welche in § 2 ausdrücklich bestimmt, daß die Gütertrennung zwischen Ehegatten keine Steuertrennung zur Folge hat» [9]).

Es kann zunächst zweifelhaft sein, ob in diesen Fällen der Ehemann als Steuersubstitut für die Ehefrau eintritt. Praktisch wollen diese Bestimmungen die einheitliche Besteuerung des ganzen Familienvermögens und damit eine Vereinfachung des Verfahrens und die Unterwerfung des gesamten Familienvermögens unter die entsprechend höheren Progressionsansätze. (Eine ev. zum Zweck der Vermeidung dieser höhern Progression vereinbarte Gütertrennung führt also nicht zu diesem Ziel.)

Allein für die Frage nach der Steuersubstitution spielt die ratio legis keine Rolle [10]). «Eine Steuersubstitution ist nicht unumgänglich notwendig, um das Familienvermögen bezw. -Einkommen als Einheit zu versteuern, es genügt, wenn vorgeschrieben wird, Einkommen und Vermögen der Glieder eines Haushaltes seien als Ganzes

[5]) Blumenstein I 111.
[6]) Blumenstein I 112.
[7]) z. B. Solothurn § 5; Grenchen § 3; Biberist § 5; Derendingen § 4; Niedergerlafingn § 4; Balsthal § 5; Olten § 3 usw. Ebenso 2 K.-Gden. (RK. Hegendorf; Ev. Ref. Balsthal).
[8]) z. B. Nunningen § 13; Breitenbach § 13.
[9]) ORK 1929, IV. B., Nr. 14, S. 36.
[10]) Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtl. Begriffe für das moderne Steuerrecht, Festgabe für Eugen Huber, S. 252.

zu versteuern . . . » [11] [12]). Die Steuersubstitution darf aber niemals vermutet werden, wo sie nicht im positiven Recht vorgesehen ist [13]). Daraus folgt, daß gestützt auf die genannten Reglementsbestimmungen der Ehemann bezw. Haushaltungsvorstand nicht als Steuersubstitut, wohl aber als gesetzlicher Vertreter der Ehefrau bezw. der unmündigen Kinder für diese im Steuerverfahren handeln muß [14]) [15]).

Ueber die Steuerpflicht des Ehemannes in gemischter Ehe für die Kirchgemeinde seiner Frau vgl. oben § 11 Z. 3 e). cc). Allein die Steuersubstitution ist dem soloth. Steuerrecht doch nicht unbekannt. In 53 Gemeinden wird bestimmt, daß der Haushaltungsvorstand für den Erwerb der unmündigen Kinder steuerpflichtig ist, sofern diese nicht auf eigene Rechnung erwerben [16]). In 16 Einwohnergemeinden sagt das Reglement, daß, wo Nutznießungsrecht in Betracht komme, der Nutznießer steuerpflichtig sei [17]) [18]). In diesen Fällen handelt es sich um Steuersubstitution, indem an Stelle der steuerpflichtigen unmündigen Kinder der Haushaltungsvorstand und an Stelle des steuerpflichtigen Eigentümers der Nutznießer als Steuersubstitut durch objektive Rechtsnorm eingesetzt wird.

b). Aeußerung der Steuersubstitution.

Der Substitut vertritt das eigentliche Steuersubjekt, indem er für die Steuerforderung haftet und ausschließlich die Stelle des Steuersubjektes im Veranlagungs- und Steuerjustizverfahren einnimmt. Es wird so vorgegangen, wie wenn der Steuersubstitut allein der Steuerpflichtige wäre [19]). Dieser letztere scheidet ganz aus dem Steuerrechtsverhältnis aus; hingegen ist er natürlich maßgebend für die Begründung, den Bestand, den Umfang und ev. für die Ausnahmen von der Steuerpflicht.

Steuersubjekt und Steuersubstitut müssen der gleichen Steuerhoheit unterworfen und rechtlich zugehörig sein.

Das interne Verhältnis des Steuersubstituten zum Steuersubjekt regelt sich nach dem Zivilrecht.

---

[11]) Zellweger, 32, Anm. 2.
[12]) Hitz, 31.
[13]) Blumenstein I 112.
[14]) Eine ähnlich lautende Bestimmung des st. gallischen Steuergesetzes wird hingegen von Mäder, S. 89, als Steuersubstitution gewertet.
[15]) Hitz, 31.
[16]) z. B. Burgäschi § 4; Winznau § 4; Niedergerlafingen § 5; Derendingen § 5; Balsthal § 5 usw.
[17]) z. B. Biberist § 7; Ammannsegg Art. 5; Subingen § 2, Z. 1 d; Kestenholz § 13 usw. Vgl. ferner:
[18]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 13, S. 33.
[19]) Blumenstein I 113.

4. DIE STEUERZUKZESSION.

Die Steuersukzession besteht darin, daß kraft gesetzlicher Bestimmung an Stelle eines weggefallenen Steuersubjektes ein anderes entsteht, das in das Steuerrechtsverhältnis eintritt [20]). Zwar übernimmt der Rechtsnachfolger eines Steuersubjektes schon kraft privatrechtlicher Vorschrift die Steuerschuld; durch gesetzliche, bezw. reglementarische Bestimmung kann er überhaupt vollständig in das Steuerrechtsverhältnis des Vorgängers eingesetzt werden (also auch in Bezug auf das Verfahren und die Steuerjustiz). Wie bei der Steuersubstitution eine Vertretung, so kommt hier eine Fortsetzung des Steuersubjektes in Frage.

a). Begründung.

Die Begründung der Steuersukzession kann nur kraft ausdrücklicher Vorschrift des Gesetzes bezw. des Steuerreglementes erfolgen. Solche Vorschriften können sich finden bei Erbschaften und bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

Die kantonale Gesetzgebung enthält keine Bestimmungen über die Steuersukzession. In den Reglementen der Gemeinden findet sich nur die Steuersukzession der Erben.

In 4 Steuerreglementen werden die Erben als solidarisch haftbar erklärt für die ganze Jahressteuer [21]). Die Steuer muß vor Verteilung der Erbschaft entrichtet werden; die am Ort domizilierten Erben sind dafür im laufenden Steuerjahr für ihren Erbteil steuerfrei [22]).

In 18 Einwohnergemeinden werden die Erben als haftbar erklärt für die Nachsteuer [23]).

Damit ist nicht eine eigentliche Steuersukzession begründet, die den Rechtsnachfolger ganz in die Stelle des Steuersubjektes nachrücken ließe; es handelt sich um eine spezielle Art der Haftung für die Nachsteuern [24]).

In 6 Einwohnergemeinden wird die Verlassenschaft einer Person an sich als Steuereinheit angesehen, sofern eine Teilung noch nicht ergangen ist; sie ist Steuersukzessor des Erblassers [25]). Sie tritt in seine Rechte und Pflichten ein und wird wie ein selbständiges Steuersubjekt behandelt [26]) [27]).

---

[20]) Blumenstein I 116.
[21]) Ammannsegg, Biberist, Gunzgen, Kappel; K.-Gden. Biberist und Beinwil; B.-Gde. Biberist.
[22]) Die gleichen Gemeinden wie in [21]) zitiert und Beinwil.
[23]) z. B. Derendingen, Hägendorf, Schönenwerd, Dornach, Stüßlingen, Beinwil usw.
[24]) Vgl. unten § 20 Z. 5.
[25]) Egerkingen, Härkingen, Kestenholz, Neuendorf, N.-Buchsiten, Rickenbach.
[26]) Vgl. RB 1882, S. 32.
[27]) Vgl. oben § 11, Z.

b). Aeußerung der Steuersukzession.

Der Steuersukzessor tritt in das Steuerrechtsverhältnis seines Rechtsvorgängers ein; es wird nicht ein neues Steuerverhältnis begründet, sondern der Sukzessor setzt dasjenige seines Vorfahren fort. Daher ist in subjektiver und objektiver Hinsicht der Rechtsvorgänger für Begründung, Zugehörigkeit, Umfang, Bemessung der Steuerpflicht usw. maßgebend. Die Verpflichtungen des Steuersukzessors sind die nämlichen wie die seines Vorgängers. Zunächst besteht Zahlungspflicht, ob nun bei Wegfall des Vorgängers der Steuerbetrag bereits festgestellt war oder nicht. Der Sukzessor tritt aber auch in alle verfahrensrechtlichen Verpflichtungen und Befugnisse des Vorgängers ein. Bei mehrern Sukzessoren besteht Solidarhaftung [28]).

5. DER STEUERREGRESS.

Der Steuerregreß besteht darin, daß derjenige, der eine Steuer bezahlt hat, den bezahlten Betrag von einem Dritten zurückfordern kann. Man unterscheidet dabei 2 Arten:

a). Interner Steuerregreß.

Interner Steuerregreß liegt vor, wenn ein Steuerzahler den bezahlten Steuerbetrag ganz oder teilweise von einem Dritten zurückfordern kann, welcher seinerseits auch in einer rechtlichen Beziehung zum Steuerrechtsverhältnis steht. Es ist dies der Fall bei der Steuersolidarität, bei der solidarischen Mithaftung, bei der Steuersubstitution [29]).

b). Externer Steuerregreß.

Externer Steuerregreß liegt vor, wenn der bezahlte Steuerbetrag von einem Dritten zurückgefordert wird, welcher in keiner Beziehung zum Steuerrechtsverhältnis steht. Es handelt sich dabei um die wirtschaftliche Erscheinung der Steuerüberwälzung. Der Steuerzahler kann dabei, ganz unabhängig von der Rechtsordnung, den bezahlten Steuerbetrag im wirtschaftlichen Verkehr auf einen Dritten überwälzen. Das soloth. Gemeindesteuerrecht hat diesen Vorgang rechtlich nicht regeln können, obwohl er bei der Liegenschaftenreingewinnsteuer wahrscheinlich häufig ist. Der Verkäufer der Liegenschaft wird den Verkaufspreis um den Betrag, den er als Steuer bezahlen muß, erhöhen und dadurch praktisch den Steuerbetrag auf den Käufer überwälzen. Es ist dies aber eine wirtschaftliche, nicht eine juristische Angelegenheit. Gesetzgeber und Rekursinstanzen können gegen diese Ueberwälzung kaum praktisch wirksam ankämpfen. Die ORK erklärte zwar: «Die Liegenschaftengewinnsteuer kann nur vom Veräußerer einer Liegenschaft, nicht

[28]) Blumenstein I 118.
[29]) Vgl. oben § 11 Z. 4; § 12 Z. 2 und Z. 3.

aber vom Erwerber gefordert werden. Wird im Kaufvertrag die Liegenschaftengewinnsteuer dem Erwerber überbunden, so ist der für die Berechnung des Liegenschaftengewinnes maßgebende Veräußerungspreis um den dem Erwerber überbundenen Betrag zu erhöhen» [30]). Praktisch wird es aber in den seltensten Fällen nachweisbar sein, daß der Steuerbetrag vom Veräußerer nicht schon vorher überwälzt worden war.

Die gleiche Erscheinung der Steuerüberwälzung zeigt sich bei den in Grenchen und Olten eingeführten Vergnügungssteuern [31]). Steuerpflichtig ist dabei der Veranstalter der steuerbaren Anlässe; aber es wird — und es ist dies sogar die unausgesprochene ratio legis — die Steuer auf den Besucher übergewälzt durch entsprechende Erhöhung des Eintrittspreises.

§ 13.

Die räumliche Abgrenzung der Steuerhoheit.

1. GRUNDSÄTZLICHE BEDEUTUNG.

Die Steuerhoheit eines Gemeinwesens ist ein Ausfluß seiner Gebietshoheit. Wenn ein Individuum dieser Gebietshoheit infolge persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörgkeit unterworfen ist, unterliegt es auch der Steuerhoheit dieses Gemeinwesens. Bei Konkurrenz verschiedener Gemeinwesen kann es nun zweifelhaft sein, welcher Steuerhoheit das Individuum unterliegt, sei es, daß die Steuernormen verschiedener Gemeinwesen kollidieren, oder sei es, daß dem Steuersubjekt selbst eine verschiedenartige Steuerzugehörigkeit entspringt. Insbesondere kann die Abgrenzung der Steuerhoheit eines Gemeinwesens gegenüber einem andern mit derjenigen dieses andern Gemeinwesens nicht übereinstimmen, so daß das gleiche Individuum in mehrern Gemeinwesen für das nämliche Objekt zur gleichartigen Steuer herangezogen wird (Doppelbesteuerung). Es enthält dies eine Unbilligkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen und eine Schädigung seiner Interessen. Für den interkantonalen Verkehr ist die Doppelbesteuerung bundesrechtlich unzulässig (Art. 46 BV). Der allgemeine Grundsatz des Doppelbesteuerungsverbotes gilt aber auch interkommunal im Kanton Solothurn; für die Vermögenssteuer ist er in § 78 b GG niedergelegt.

(Die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit nach Art. 46 BV und nach der Praxis des BG fällt nicht in den Rahmen dieser Arbeit [1]). Das soloth. Gemeindesteuerrecht kann sich höchstens äussern bei Doppelbesteuerungskonflikten von soloth. Gemeinden un-

[30]) ORK 1929, IV. B., Nr. 30, S. 55.
[31]) Vgl. unten § 14 Z. 2 f.
[1]) Blumenstein I 131 ff. und die dortigen Ausführungen.

ter sich. Nur diese interkommunale Doppelbesteuerung kommt hier zur Sprache.)

2. INNERKANTONALE ABGRENZUNG DER STEUERHOHEIT.

a). Allgemeines.

Bei der abgeleiteten Steuerhoheit könnte der delegierende Kanton einfach den Gemeinden vorschreiben, inwieweit sie ihre Steuerhoheit in subjektiver und objektiver Weise ausüben können [2]). Der Kanton Solothurn hat indessen keinerlei gesetzliche Kollisionsnormen für die Abgrenzung der Steuerhoheit der Gemeinden unter sich, und damit für die Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgestellt. Die innerkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit der Gemeinden ist nicht durch das Gesetz geregelt. Die Rekursinstanzen, RR und ORK, haben indessen in langjähriger Praxis zahlreiche Rechtsnormen herausgearbeitet, deren Anwendung eine interkommunale Doppelbesteuerung unter den Gemeinden des Kt. Solothurn verunmöglichen soll; diese Praxis schließt sich in materieller Hinsicht ziemlich eng an diejenige des BG in interkantonalen Konflikten an.

Das Doppelbesteuerungsverbot des Art. 46 BV gilt nur für interkantonale, nicht für interkommunale Verhältnisse. Ein Steuersubjekt, das von mehrern Gemeindern des Kt. Solothurn, mit der gleichen Steuer für das gleiche Objekt besteuert wird, kann sich zwar nicht darauf berufen; immerhin steht ihm ein Steuerrekurs an die ORK zu [3]), sowie unter Umständen eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Willkür (Art. 4 BV) [4]). In den meisten Fällen führt der erste Weg zum Ziel. Der Steuerpflichtige wird die Steuerhoheit der einen Gemeinde vor der ORK bestreiten, und damit zugleich ihre Steuerforderung.

Die Abgrenzung der Steuerhoheit unter den Gemeinden in territorialer Beziehung, «d. h. mit Bezug auf die hinsichtlich ihres Gebietes voneinander verschiedenen Gemeinden gleicher Art» [5]), stützt sich auf die Praxis der Steuerjustizinstanzen; die oben angedeutete Tendenz der Gleichschaltung der kantonalen nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis ist besonders bemerkbar seit der Einführung der kantonalen ORK im Jahre 1925 [6]). Es wurde dabei von der ORK ab und zu im Eifer dieser Gleichschaltungsabsicht die Eigenart einer Gemeindesteuer außer Acht gelassen [7]).

---

[2]) Blumenstein I 123 f.
[3]) Vgl. unten § 28.
[4]) Vgl. Mäder, aaO., S. 112 f.
[5]) Blumenstein I 127.
[6]) Vgl. ORK 1930, V. Ber., Nr. 32, S. 56.
[7]) z. B. Ort der Besteuerung des Liegenschafenreingewinnes und des Liegenschaftenertrages; vgl. § 9 Z. 4 a).

Innerkantonale Doppelbesteuerung liegt vor, wenn das nämliche Subjekt für das nämliche Steuerobjekt in mehrern Gemeinden mit der nämlichen Steuer belegt wird. — «Wenn Streit herrscht, welcher von mehrern Gemeinden prinzipiell gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen zur Erhebung der Gemeindesteuer berechtigt sei, dürfen nicht einfach die mehrern Gemeinden den Steuerpflichtigen ihrer Auffassung gemäß veranlagen» [8]), sondern es ist eine «Feststellungsklage» der betr. Gemeinde vor dem RR anzustrengen [9]).

Allein es handelt sich praktisch darum, in jedem konkreten Fall kasuistisch festzustellen, welche Gemeinde zur Steuererhebung berechtigt ist. Ist das festgestellt, dann ist zugleich gegeben, daß die andere Gemeinde nicht zur Steuererhebung berechtigt ist, und daß eine Doppelbesteuerung vorliegt; dann darf keine andere Gemeinde Steuern fordern. Auch eine virtuelle Doppelbesteuerung ist unzulässig; wenn feststeht, daß eine Gemeinde zur Steuererhebung allein berechtigt ist, dann darf keine andere diese Steuer erheben, gleichgültig, ob die erstere, berechtigte Gemeinde tatsächlich die Steuer erhebt oder nicht [10]).

Dasselbe gilt, wenn sich erst bei der Nachsteuer ergibt, daß die Steuer am falschen Ort entrichtet worden war; der Betrag ist zurückzuzahlen, auch wenn die berechtigte Gemeinde tatsächlich keine Steuer erhob [11]).

b). Art und Weise der Kollisionsnormen.

Die Kollisionsnormen, die bestimmen, welche Gemeinden im Streitfall Steuern erheben können, gründen sich auf die Grundsätze über die steuerrechtliche Zugehörigkeit [12]).

Die allgemeinste Grundlage bildet die *persönliche Steuerzugehörigkeit* des Steuerpflichtigen. Sie ist maßgebend für Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden. Bei Bürger- und Kirchgemeinden kommt überhaupt nur sie in Betracht, weil wirtschaftliche Rücksichten bei diesen Gemeinden keine Steuerzugehörigkeit begründen.

Die stärkste persönliche Steuerzugehörigkeit wird durch den *Wohnsitz* geschaffen [13]). Er ist schlechtweg maßgebend für alle Personalsteuern» [14]). Ferner kann die Vermögenssteuer vom beweglichen Vermögen nur von der Gemeinde des Wohnsitzes des Vermögensinhabers bezogen werden. In der Wohnsitzgemeinde wird auch das Einkommen versteuert; ausgenommen ist nach der Praxis der ORK

[8]) Oswald, Rechtschutz, S. 152 f.
Blumenstein, Die analoge Anwendung des Verfahrens . . ., Monatsschrift Bd. 2, S. 246.
[9]) Vgl. unten § 25 Z. 2, a). dd).
[10]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 10, S. 20.
[11]) RB 1915, S. 146, RRP. Nr. 179.
[12]) Vgl. oben § 9 Z.
[13]) Vgl. oben § 9 Z. 3 a).
[14]) Blumenstein I 136.

der Liegenschaftenertrag und der Liegenschaftenreingewinn, welche nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit steuerbar sind, d. h. am Ort der gelegenen Sache [15]). Der steuerrechtliche Wohnsitz [16]) stimmt nach der Praxis des RR und der ORK mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz überein. Aus Zweckmäßigkeitsgründen wird ab und zu ein zeitliches Minimum für die steuerrechtlich relevante Wohnsitzdauer angesetzt [17]).

Der bloße *Aufenthalt* kann im innerkantonalen Steuerwesen bei Konkurrenz mit dem Wohnsitz keinen Steuerort begründen [18]). Erst ein längerer Aufenthalt vermag unter Umständen neben dem Steuerort des Wohnsitzes noch eine weitere Steuerzugehörigkeit zu begründen [19]).

Eine Ausnahme bedeutet der Saisonaufenthalt; wenn jemand regelmäßig einen größern Teil des Jahres außerhalb des Wohnsitzes verlebt, so hat er hier für das bewegliche Vermögen und den Ertrag daraus pro rata temporis Steuern zu bezahlen [20]). Die soloth. Paxis folgt auch hierin derjenigen des BG.

Die *Heimatgenössigkeit* kommt als steuerbegründendes Element in Betracht für die Bürgersteuer; aber die Heimatgenössigkeit begründet nur zusammen mit dem Wohnsitz in der Bürgergemeinde die Steuerzugehörigkeit [21]).

Der *Steuerort der juristischen Personen* wird am Sitz der tatsächlichen Verwaltung angenommen. Das bloß formelle Domizil genügt nicht, wenn nicht auch die Verwaltung tatsächlich dort geführt wird [22]). Analog werden auch Kollektiv- und Kommanditgesellschaften besteuert.

Die *wirtschaftliche Zugehörigkeit* zu einer Steuergemeinde stellt sich oft in Gegensatz zu der persönlichen und ruft dadurch die meisten Doppelbesteuerungskonflikte hervor. Sie kommt nur für die Einwohnergemeinden in Betracht, weil Bürger- und Kirchgemeinden

[15]) Vgl. oben § 9 Z. 4 b).
[16]) Vgl. oben § 9 Z. 3 a).; ferner RB 1900, S. 217, RRP. Nr. 1450.
[17]) Vgl. Reglement von Seewen § 2; 3 Monate.
[18]) Vgl. § 9 Z. 3 b).; Regl. Solothurn § 14; Seewen § 2.
RB 1897, S. 140, RRP. Nr. 2252 (oben zitiert).
[19]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 31, S. 53 (oben zitiert).
ORK 1931, VI. Ber., Nr. 27, S. 52 (oben zitiert).
[20]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 32, S. 55.
RB 1907, S. 163, RRP. Nr. 3954.
[21]) RB 1902, S. 120, RRP. Nr. 445.
RB 1890, S. 70, RRP. Nr. 42.
RB 1894, S. 172, RRP. Nr. 575.
[22]) Vgl. oben § 9 Z. 3 c). RB 1888, S. 212, RRP. 1884 Nr. 1769.
RB 1897, S. 139, RRP. Nr. 1928 und 2095.
RB 1909, S. 183, RRP. Nr. 2509.
RRB vom 30. Okt. 1885, A.S. 1884/90, S. 39.
RRB vom 16. Juli 1897, A.S. 1896/1900, S. 218.
ORK 1929, IV. Ber., Nr. 34, S. 61.

ausschließlich auf die persönliche Zugehörigkeit abstellen. Die tatsächliche *Geschäftsniederlassung* kann bei natürlichen und juristischen Personen ein selbständiges Steuerdomizil begründen. Das am Geschäftssitz investierte bewegliche Vermögen und das Geschäftseinkommen sollen in der Gemeinde des Geschäftssitzes einer selbständig erwerbenden Person versteuert werden, nicht an deren Wohnsitz [23]). Anderseits begründet die wirtschaftliche Betätigung eines unselbständig Erwerbenden keine eigene, vom Wohnsitz verschiedene Steuerzugehörigkeit [24]).

Zum Begriff der geschäftlichen Niederlassung ist nach der Praxis der soloth. Rekursinstanzen erfordert, daß dauernde körperliche Einrichtungen vorhanden seien, damit ein Steuerort der geschäftlichen Niederlassung begründet werde [25]).

Von besonderer Bedeutung für die Begründung der Steuerpflicht ist der *Ort der gelegenen Sache* [26]). Der Vermögenswert von Grundstücken und der daraus gezogene Ertrag sind in der Gemeinde der gelegenen Sache zu versteuern; ebenso der bei Veräußerung von Liegenschaften erzielte Reingewinn [27]). Die Praxis war stets dieselbe in Bezug auf die Besteuerung der Grundstücke [28]). Den Liegenschaftenreingewinn und -Ertrag hat der RR hingegen jahrzehntelang am Wohnort des Veräußerers bezw. Besitzers versteuern lassen [29]), entgegen der Praxis des BG; die ORK ist dann dem BG gefolgt und

---

[23]) Vgl. oben § 9 Z. 4 b).
RB 1908, S. 214, RRP. Nr. 1631 und 3150.
RB 1911, S. 146, RRP. Nr. 744.
RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 25, S. 60.
ORK 1927, II. B., Nr. 29, S. 59.
ORK 1929, IV. Bl., Nr. 35, S. 62.

[24]) RB 1896, S. 157, RRP. Nr. 2289.
RB 1888, S. 214, RRP. Nr. 1306.
RB 1898, S. 276, RRP. Nr. 3403.
RB 1908, S. 213, RRP. Nr. 2336.
RB 1910, S. 148, RRP. Nr. 337.
RB 1925, S. 271, RRP. Nr. 2370.
RRB vom 8. Jan. 1899, A.S. 1884/90, S. 226.
RRB vom 7. Jan. und 24. März 1899, A.S. 1896/1900.
RRB vom 2. Mai 1899, A.S. 1896/1900, S. 363 (S. 350).
ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 24, S. 59.

[25]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2270 (oben § 4 zitiert).
RB 1911, S. 146, RRP. Nr. 744.
RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
ORK 1928, II., Nr. 22, S. 46.

[26]) Vgl. oben § 9 Z. 4 a).

[27]) RRB vom 10. Juli 1880, A.S. 1803/83, S. 367.
RRB vom 27. Juni 1913, A.S. 1911/13, S. 1037.

[28]) RRB vom 15. März 1927, A.S. 1927/30, S. 30.

[29]) Vgl. § 9 Z. 4 a). und die dort zitierten Entscheide.

hat auch interkommunal den locus rei sitae als Steuerort angenommen [30]).

Für die Besteuerung von Wasserkräften ist, wie für die Konzessionsgebühr, nicht der Ort maßgebend, wo die Kraft nutzbar gemacht, oder tatsächlich ausgenützt wird, sondern der Ort, wo sie zufolge der natürlichen Gefällsverhältnisse entsteht [31]). Auch bei der Hundesteuer kommt der Standort der Sache in Betracht [32]).

c). Zusammentreffen mehrerer Steuerorte.

Weil verschiedene Elemente eine Steuerzugehörigkeit zu vermitteln vermögen, können beim selben Steuerpflichtigen mehrere Steuerorte miteinander in Konkurrenz treten. Dieses Zusammentreffen kann ein *zeitliches* sein. Wenn ein Steuerpflichtiger während des Jahres seinen Steuerwohnsitz oder den Betriebsort seines Geschäftes wechselt, so kollidieren der frühere und der spätere Wohnsitz miteinander. Es ist unbillig, daß der Steuerpflichtige am frühern wie am spätern Steuerort die Steuer je für das ganze Jahr entrichten müßte. In diesem Fall muß der Steuerpflichtige an jedem Steuerort pro rata temporis seiner dortigen Wohnsitznahme zur Steuer herangezogen werden. Der Grundsatz der «pro rata temporis-Besteuerung» ist so allgemein anerkannt im soloth. Gemeindesteuerrecht, daß weitaus die meisten Gemeinden ihn in ihre Steuerreglemente aufgenommen haben [33]). Aber auch die Rekursinstanzen haben diesen Grundsatz von jeher in ihrer innerkantonalen Praxis angewendet [34]). «Die Berechnung des Steuerbetrages geschieht so, daß zuerst die Jahressteuer berechnet wird, und davon der entsprechende Bruchteil bezogen wird.» Es wird also das volle Jahreseinkommen eingestellt, davon das volle Existenzminimum abgezogen, die reglementarische Progression berechnet und vom Totalsteuerbetrag pro rata der Zeit ein Bruchteil berechnet [35]) [36]).

Eine größere Rolle spielt das *sachliche* Zusammentreffen mehrerer Steuerorte. Sehr häufig tritt der Wohnsitz in Konkurrenz mit dem

[30]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 16 und 17, S. 39 ff.
ORK 1929, IV. Ber., Nr. 36, S. 36.
RRB vom 15. März 1927, A.S. 1927/30, S. 30.
KRB vom 16. März 1927, KRVerh. 1927, S. 290.
[31]) RB 1912, S. 171, RRP. Nr. 3781.
[32]) §§ 1 und 5 des Gesetzes vom 20. Febr. 1898.
[33]) Vgl. oben § 9 Z. 3 a).
[34]) RRB vom 29. Jan. 1880, A.S. 1884/90, S. 240.
RRB vom 4. Febr. 1902, A.S. 1901/15, S. 236.
RB 1888, S. 214.
RB 1892, S. 146, RRP. Nr. 559.
RB 1907, S. 165, RRP. Nr. 3954.
RB 1915, S. 146, RRP. Nrn. 499 und 1729.
ORK 1928, III. B., Nr. 24, S. 48.
ORK 1930, V. Ber., Nrn. 31 und 32, S. 53 ff.
[35]) RB 1923, S. 264, RRP. Nr. 1729.
[36]) Vgl. dazu ferner Solothurn § 3 c; Seewen § 2 Z. 2.

Geschäftssitz. In diesem Falle ist zu unterscheiden, ob es sich um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt oder nicht [37]). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit ist das im Geschäft investierte bewegliche Vermögen und das aus dem Geschäftsbetrieb erzielte Ertrags- und Erwerbseinkommen am Ort des Geschäftssitzes, anderweitiges bewegliches Vermögen und Einkommen am Wohnsitz zu versteuern. Das war zuerst die Praxis des RR, die er in den 90er Jahren verlassen hat. Die ORK hat sie später wieder aufgenommen. «Der aus dem Betrieb eines Geschäftes resultierende Erwerb ist da zu versteuern, wo das Geschäft betrieben wird ... am Domizil des Geschäftsinhabers ist dessen allfälliges Salär für persönliche Arbeit steuerbar» [38]). Der RR hat mehrere Entscheide in diesem Sinne gefällt [39]). Sie bedeuten eine aus Billigkeitserwägungen entsprungene Durchbrechung des Prinzips, daß Erwerb und Ertrag aus der Geschäftstätigkeit am Ort des Geschäftes versteuert werden müssen. Im Gegensatz dazu führt die ORK diesen Grundsatz konsequent durch, und läßt keine Besteuerung des Geschäftsertrages am Wohnort zu, wenn nicht ein Teil der Geschäftstätigkeit am Wohnort stattfindet. «Die Wohnsitzgemeinde hat kein Recht, Einkommen aus einem in einer andern Gemeinde gelegenen Geschäfsbetrieb zu besteuern. Die Rekurrenten sind ihr nur für anderweitiges Einkommen, das sie in der Wohnsitzgemeinde erwerben, steuerpflichtig» [40]).

Es ist dies nun die mehrfach ausgesprochene Praxis der ORK [41]). Wo eine Repartition der Steuerpflicht auf Geschäftsort und Wohnort stattgefunden hat, darf auch das Existenzminimum auf die beiden Gemeinden aufgeteilt werden [42]).

Wenn der Wohnsitz konkurriert mit dem Ort einer unselbständigen Erwerbstätigkeit, so geht die Wohnsitzgemeinde mit ihrem ganzen Steueranspruch vor, d. h. «die Steuerpflicht besteht am Wohnort und nicht am Ort der Anstellung» [43]).

Das gilt für Beamte, Angestellte und Arbeiter in privaten, wie in öffentlichen Betrieben [44]).

---

[37]) RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
[38]) RB 1888, S. 213, RRP. Nr. 1879 Nr. 2172.
[39]) RB 1887, RRP. Nr. 406.
RB 1895, S. 137, RRP. Nr. 898.
RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
[40]) ORK 1927, II. B., Nr. 29, S. 60.
[41]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 25, S. 60.
ORK 1929, IV. B., Nr. 35, S. 62.
[42]) ORK 1929, IV. B., Nr. 35, S. 62.
[43]) RB 1925, S. 271, RRP. Nr. 2370.
[44]) RB 1908, S. 213, RRP. Nr. 2336.
RB 1910, S. 148, RRP. Nr. 337.
RB 1896, S. 157, RRP. Nr. 2289.
RB 1898, S. 276, RRP. Nr. 3403.
RB 1916, S. 147, RRP. Nr. 3238, 5321, 1521.
Vgl. ferner § 9 Z. 4 b). S. 55 f. Noten 3) bis 9) incl.

«Der Arbeitsort unselbständig Erwerbender gilt nicht als Steuerort» und vermag nicht einmal eine Teilung der Steuerpflicht zwischen Arbeitsort und Wohnort zu begründen; «es ist richtiger, die Steuerteilung abzulehnen und damit auch innerkantonal die gleiche Regelung zu schaffen, wie sie das BG interkantonal mit guter Begründung aufgestellt und betätigt hat» [45]).

Besondere Schwierigkeiten ergeben sich, wenn verschiedene Geschäftsniederlassungen oder Betätigungsorte miteinander konkurrieren. Es frägt sich hier zunächst, unter welchen Voraussetzungen eine Geschäftsniederlassung die Steuerzugehörigkeit zu begründen vermag. Zunächst einmal fällt der formale Geschäftssitz nicht in Betracht; ausschlaggebend ist der Ort, wo die tatsächliche Leitung des Geschäftes sich befindet. «Für die Erhebung der Gemeindesteuer ist nun aber nicht der formelle Sitz der Gesellschaft, sondern der Ort des tatsächlichen Geschäfts- und Fabrikationsbetriebes maßgebend [46]) [47]).»

Bei Konkurrenz verschiedener Geschäftsniederlassungen schließt sich die Praxis der Rekursinstanzen eng an die des BG in interkantonalen Fragen an. Es wird in diesen Fällen meist eine Repartition der Steuerpflicht auf die verschiedenen Steuerorte vorgenommen. Zunächst ist jede geschäftliche Unternehmung eine Einheit; sie kann in jeder Gemeinde besteuert werden, wo sich eine Betriebsstätte befindet; eine Betriebsstätte wird angenommen, wenn in festen, dauernden, körperlichen Anlagen ein quantitativ oder qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftes geführt wird [48]). Ein Geschäftsinhaber ist demnach teilweise steuerpflichtig an dem Ort, wo er sein Geschäftsbureau [49]), ein Anwalt, wo er sein Anwaltsbureau hat [50]). Die Schweiz. Speisewagengesellschaft AG mit Sitz in Bern unterhält in Olten «Dauernde Anlagen und Einrichtungen, in welchen sich unter selbständiger Leitung ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes abspielt. «Dadurch wird eine teilweise Steuerpflicht in Olten begründet» [51]). «Die Filiale einer Milchgenossenschaft begründet eine Steuerzugehörigkeit, wenn sie, auch ohne im Handelsregister eingetragen zu sein, eine gewisse Selbständigkeit aufweist» [52]).

Auch nach der ORK ist «ein Steuerdomizil überall dort, wo sich geschäftliche Anlagen befinden». «Nach der ordentlicherweise auch innerkantonal angewandten Doppelbesteuerungspraxis des BG sind

[45]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 23, S. 58 f. Vgl. § 9, Z. 4 b).
[46]) RB 1919, S. 183, RRP. Nr. 2509.
[47]) Vgl. § 9 Z. 3 e). und dort zitierte Entscheide.
ORK 1929, IV. B., Nr. 34, S. 61.
[48]) Blumenstein I 151.
[49]) RB 1924, S. 200, RRP. Nr. 1390.
[50]) RB 1924, S. 200, RRB vom 30. VII. 1915, RRP. Nr. 2899.
[51]) RB 1908, S. 25, RRP. Nr. 2270.
[52]) RB 1911, S. 149, RRP. Nr. 562.

die Voraussetzungen für ein Steuerdomizil . . . mit dem eigenen Lagerhaus und Warenlager, worin regelmäßig gearbeitet werden muß, gegeben» [53]).

Bei einem Architekten, der in mehreren Gemeinden sein Baugeschäft ausübt, wird die Steuerpflicht verteilt auf die betr. Gemeinde, wo sich die Leitung des ganzen Geschäftes, und auf die Gemeinde, wo sich Lagerplatz, Kontrollbureau und Buchhaltung befinden [54]).

In diesen Fällen hat jede beteiligte Gemeinde ein Recht auf anteilsmäßige Besteuerung. Die Schwierigkeit beginnt erst mit der zahlenmäßigen Festsetzung dieses Anteils. Sie muß erfolgen auf Grund einer Prüfung des vorliegenden Einzelfalles und läßt sich nicht nach allgemeinen Grundsätzen erledigen. Die Repartition wird sich nach der Größe, Bedeutung usw. der Anlagen in einer Gemeinde richten. «Die Verteilung hat so zu erfolgen, daß die Gemeinde nur einen den Anlagen und dem Betrieb in ihrer Gemeinde entsprechenden Teil des reinen Vermögens und Einkommens erhält» [55]). Von Bedeutung ist besonders, ob in einer Gemeinde die Hauptleitung des Geschäftes sich befindet, oder ob nur eine Filiale oder eine untergeordnete Betriebsstätte [56]). Dementsprechend wird die Gemeinde des Hauptsitzes den größten Anteil an der Besteuerung erhalten. Bei dieser zahlenmäßigen Repartition der Steuerpflicht dürfen nicht nur Einkommen und Vermögen eingesetzt werden, sondern gerechterweise müssen auch die Schulden und Schuldenzinsen verhältnismäßig in jeder Gemeinde abgezogen werden können [57]).

Aehnlich verhält es sich mit dem Abzug des Existenzminimums: «Wie bei einem in mehreren Gemeinden Steuerpflichtigen die Schulden und Schuldenzinsen verhältnismäßig verlegt werden müssen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, so hat schließlich auch in Bezug auf das Existenzminimum, das ja in gleicher Weise wie der Schuldenabzug, einen gesetzlich festgelegten Einkommensabzug darstellt, eine Verteilung auf die einzelnen Steuerorte dann zu geschehen, wenn am eigentlichen Steuerdomizil, mangels eines ausreichenden Einkommens, der Abzug des Existenzminimums dortselbst nicht voll stattfinden kann» [58]) [59]).

Im übrigen kann auf die Grundsätze des BG in interkantonalen Doppelbesteuerungs-Konflikten verwiesen werden, an welche sich die ORK im interkommunalen Verkehr stark anlehnt.

---

[53]) ORK 1928, III. B., Nr. 22, S. 46.
[54]) ORK 1928, III. B., Nr. 25, S. 49.
[55]) ORK 1928, III. B., Nr. 25, S. 49.
[56]) ORK 1928, III. B., Nr. 22, S. 46.
[57]) ORK 1928, III. B., Nr. 22, S. 46.
[58]) ORK 1931 VI. B., Nr. 32, S. 60.
[59]) ORK 1929 IV. B., Nr. 35, S. 63.

2. Kapitel
Das objektive Moment im Steuerrechtsverhältnis.

§ 14.
Das Steuerobjekt.

1. BEGRIFF.

Steuerobjekt ist derjenige äußere Tatbestand, an dessen Vorhandensein das Gesetz die Steuer als Folge anknüpft [1]). «Dieser Tatbestand kennzeichnet auch den besondern Charakter einer bestimmten Steuer gegenüber einer andern» [1]). Allerdings begründet das Steuerobjekt an sich nicht die Entstehung einer Steuerforderung, sondern erst mit der gesetzlich geforderten Beziehung des Steuersubjektes, das der Steuerhoheit der betr. Gemeinde unterworfen ist, zu dem bestimmten Steuerobjekt, entsteht die Steuer. Entsprechend dieser grundlegenden Bedeutung des Steuerobjektes für das Steuerrechtsverhältnis muß jenes im Gesetz, bezw. im Reglement, selbst vorgesehen und umschrieben sein [2]). Die Schaffung von Steuerobjekten durch nicht zuständige Instanzen (Verwaltungsverfügung, Gemeindereglement) ist ausgeschlossen und «müßte nach schweizer. staatsrechtlicher Auffassung als willkürlich betrachtet werden» [2]).

Der Kanton Solothurn hat im GG die Steuerobjekte, welche die Gemeinden zur Besteuerung heranziehen dürfen, abschließend geregelt [3]). § 78 GG zählt die Steuerobjekte, welche die Gemeinden besteuern dürfen, limitierend auf. Wenn die Gemeinden seit der Schaffung des GG auch andere Steuerobjekte erfaßt haben, so haben sie damit die ihnen durch Verfassung und Gesetz gezogenen Schranken (Art. 54 KV) ihrer Autonomie durchbrochen durch willkürliche Anmaßung einer nur dem kantonalen Gesetzgeber zustehenden Kompetenz. Es ergibt sich daraus allerdings, daß den Gemeinden eine größere Autonomie in der Bestimmung ihrer Steuerobjekte schon zum vorneherein hätte überlassen werden sollen; oder aber daß dem ungesetzlichen Zustand baldigst abgeholfen werden muß [4]).

[1]) Blumenstein I 167.
[2]) Blumenstein I 168.
[3]) Vgl. oben § 2 Z. 3; Gutachten von Prof. Burckhardt.
[4]) Vgl. oben § 2 Z. 3.

2. DIE ARTEN DES STEUEROBJEKTES.

Grundsätzlich kann der Gesetzgeber jeden äußern Tatbestand als Steuerobjekt bezeichnen. Immerhin muß er dabei die Steuer-Eignung in Betracht ziehen, d. h. die Frage, ob eine Steuer auf dem fraglichen Objekt den gewünschten Ertrag einbringen, und ob sie nicht eine Hemmung der Volkswirtschaft darstellen würde. Der Gesetzgeber für das soloth. Gemeindesteuerwesen hat die gebräuchlichsten Steuerobjekte den Gemeinden zur Besteuerung überlassen.

(Es handelt sich im folgenden nicht darum, die Zweckmäßigkeit und die Ertragsfähigkeit der einzelnen Steuerarten zu behandeln [5]), sondern darum, die rechtliche Ausgestaltung der einzelnen Steuerarten im soloth. Gemeindesteuerrecht darzulegen.)

a). Die Personalsteuer.

Das Objekt der Personalsteuer besteht in bestimmten Eigenschaften einer der Steuerhoheit des Gemeinwesens unterworfenen Person [6]) [7]). Im soloth. Gemeindesteuerrecht unterscheidet man, in Anlehnung an § 78 des GG 2 Hauptarten von Personalsteuern; nämlich:

A. die *Personalsteuer* im engern Sinne, nach § 78 d des GG: «die Personen». Unter diese Rubrik fallen, je nach dem Gemeindesteuerreglement, die als Kopfsteuer, Mannsteuer, Aktivbürgersteuer, ausgestalteten Arten der Besteuerung der «Person».

B. die *Haushaltungssteuer*, die im soloth. Gemeindesteuerrecht im Gegensatz zur Personalsteuer steht, aber im wissenschaftlichen Sprachgebrauch als «Herdsteuer» zu den Personalsteuern gehört. 124 Einwohnergemeinden [8]) erheben eine Personalsteuer (im engern Sinne). Da das GG in keiner Weise die Eigenschaften der Personen, die besteuert werden sollen, umschreibt, so ist es Sache der Gemeinden, in ihren Steuerreglementen den Tatbestand der Personalsteuer näher zu präzisieren.

Es zeigt sich denn auch eine ziemliche Mannigfaltigkeit in der Art, wie die Gemeinden die Personalsteuer ausgestaltet haben. Die Haushaltungssteuer (als «Herdsteuer» eine Unterart der Personalsteuer im weitern Sinn) ist im GG für die Gemeinden selber vorgesehen.

Nach der frühern Praxis des RR ist die Erhebung von Personal- und Haushaltungssteuern für die Gemeinden zwingendes Recht des GG. «Die Personalsteuer darf als gesetzlicher Steuerfaktor (§ 78 d GG) nicht weggelassen werden» [9]). Der gleiche Grundsatz wird

[5]) Vgl. Niederer, Gemeindefinanzen im Kanton Solothurn, Zürich, 1929, S. 42 ff.
[6]) Blumenstein I 171.
[7]) Vgl. § 11 Z. 3 a).
[8]) z. B. Solothurn § 19; Burgäschi § 13; Selzach Art. 2 C; Fehren § 18; Feldbrunnen, Hubersdorf, Niederwil, Messen, Biezwil, usw.
[9]) RB 1898, S. 275, RRP. Nr. 2707.

nochmals für die Personal- und auch für die Haushaltungs-Steuer ausgesprochen [10]). Die Praxis scheint heute nicht mehr mit allem Nachdruck angewendet zu werden; denn 8 Gemeinden erheben keine Personalsteuer [11]).

aa). Die reine Kopfsteuer.

Die Personalsteuer wird als reine Kopfsteuer erhoben in 87 Gemeinden des Kantons. Zumeist wird sie erhoben von den *volljährigen* Einwohnern einer Gemeinde; so in 28 Gemeinden [12]), wovon 21 Gemeinden diejenigen ausnehmen, die eine Haushaltungssteuer zahlen. An Stelle der Volljährigkeit wird bisweilen *Erwerbsfähigkeit* gefordert; so in 9 Gemeinden, wovon 7 Gemeinden die Haushaltungs-Steuerpflichtigen ausnehmen. Hin und wieder ist die Erhebung der Steuer an Volljährigkeit und Erwerbsfähigkeit zusammen geknüpft [13]), in 5 Gemeinden, wovon 3 die Haushaltungs-Steuerpflichtigen ausnehmen. Im Jahre 1900 hat zwar der RR entschieden: «Da der Erwerb an sich schon als Steuerfaktor behandelt und belastet wird, ist es nicht zulässig, die Personalsteuer von der Erwerbsfähigkeit abhängig zu machen, weil sonst eine in die Augen springende doppelte Besteuerung des Erwerbs geschaffen würde, und weil sonst konsequenterweise der gleiche Vorbehalt auch bei der Haushaltungssteuer gemacht werden müßte. Die Personalsteuer ist vielmehr zu bezahlen von jeder volljährigen Person, die nicht Haushaltungssteuer zu bezahlen hat.» [14]) Diesem Entscheid scheint aber nicht zwingender Charakter zuzukommen, da doch mehrere Gemeinden auf die Erwerbsfähigkeit abstellen, ohne daß der RR dagegen einschreitet. Die obige Umschreibung der Personalsteuer durch den RR kann aber zur Interpretation lückenhafter Bestimmungen der Gemeindesteuer-Reglemente verwendet werden. Mehrere Gemeinden enthalten nämlich überhaupt keine oder nur ungenaue Umschreibungen der «Personen», die sie besteuern wollen; in 42 Gemeinden finden sich nur Bezeichnungen wie «einzelstehende Personen» [15]) oder «nicht haushaltungsführende Personen».

3 Gemeinden lassen die Personalsteuerpflicht schon bei 18 Jahren entstehen [16]). Eine Kirchgemeinde geht sogar bis auf 16 Jahre [17]), ebenso die Einwohnergemeinde Kienberg für Personen in einer Haushaltung [18]). Hier gibt es aber doch gewisse Grenzen; einer Ge-

[10]) RB 1899, S. 213, RRP. Nr. 3542.
[11]) Küttigkofen, Lüterswil, Nennigkofen, Halten, Steinhof, Grod, Hochwald, Kleinlützel.
[12]) z. B. Solothurn § 19, Burgäschi § 13, Selzach Art. 2 C.
[13]) z. B. Lommiswil, Oberdorf.
[14]) RB 1900, S. 215. RRP. Nr. 805.
[15]) z. B. Kestenholz, Starrkirch, Breitenbach, Nunningen, Büren.
[16]) Gänsbrunnen § 3; Welschenrohr § 3; Rodersdorf § 13.
[17]) K.-Gde. Gretzenbach § 6 Z. 1.
[18]) Kienberg § 10.

meinde, die Personen vom 7. Altersjahr an mit Fr. 1.— Steuer belegen wollte, wurde diese Bestimmung verboten [19]).

Ein anderer Entscheid des RR verbot, die Personalsteuer auf Minderjährige zu verlegen [20]).

Nach einem Entscheid des RR ist die allgemeine Kopfsteuer durchaus zulässig, d. h. es dürfen ohne weiteres auch weibliche Personen mit der Personalsteuer belegt werden [21]).

Notorisch Arme werden in einigen Gemeinden von der Personalsteuer befreit [22]).

Auch juristische Personen unterliegen der Personalsteuer in 2 Gemeinden [23]); da zur Personalsteuer überall persönliche Eigenschaften vorausgesetzt sind, die nur den natürlichen Personen zukommen, so können juristische Personen nur damit belegt werden, wenn das Reglement dies ausdrücklich bestimmt.

bb). Die Mann-Steuer.

Wo die Personalsteuer als Mannsteuer ausgebildet ist, wird sie nur von den männlichen Einwohnern gefordert. In dieser Form wird sie erhoben in 40 Gemeinden [24]), wovon 18 Gemeinden die Haushaltungssteuerpflichtigen ausnehmen. 32 Gemeinden stellen dabei auf die Volljährigkeit ab; 8 Gemeinden zudem noch auf die Erwerbsfähigkeit [25]). 2 Gemeinden haben die Mannsteuer gemischt mit der Kopfsteuer, indem die männlichen Personen der Steuer jedenfalls unterworfen sind, die weiblichen nur, wenn sie steuerpflichtiges Vermögen und Einkommen haben [26]). Auch bei dieser Art Steuer sind bisweilen notorisch Arme steuerfrei [27]).

cc) Die Aktivbürgersteuer.

In 2 Gemeinden wird die Personalsteuer als Aktivbürgersteuer erhoben; steuerpflichtig sind demnach die politisch Stimmberechtigten der betr. Gemeinde [28]). Nach dem RR darf zwar eine Aktivbürgersteuer neben der Personal- und Haushaltungssteuer nicht erhoben werden, weil sie im GG nicht vorgesehen ist [29]).

---

[19]) RB 1896, S. 156.
[20]) RB 1897, S. 135; RB 1900, S. 215, RRP. Nr. 1809.
[21]) RB 1894, S. 172.
[22]) z. B. Grenchen § 15; Dulliken Art. 15; Kappel § 16; O.-Gösgen § 4; Trimbach § 15; Rodersdorf § 13; vgl. ferner unten § 15 Z. 5.
[23]) Grenchen § 15; Kappel § 16.
[24]) z. B. Luterbach § 7; Subingen § 10; Deitingen § 7; N.-Gerlafingen § 17; Goßliwil § 4; Hägendorf § 17; Bärschwil § 3; Bibern, Brunnental, Himmelried; 4 B.-Gemeinden, 2 K.-Gemeinden.
[25]) z. B. Brügglen, Lüßlingen, Biezwil usw.
[26]) z. B. Unter-Ramsern § 3.
[27]) z. B. Rickenbach § 17; vgl. unten § 15 Z. 5.
[28]) Fulenbach § 3; Walterswil-Rotacker § 3 d).
[29]) RB 1900, S. 216, RRP. Nr. 1188.

dd). Die Haushaltungs-Steuer.

Die Haushaltungssteuer (= Herdsteuer) ist im GG direkt vorgesehen. Sie wird in allen 132 Einwohnergemeinden erhoben. Regelmäßig wird sie geschuldet von demjenigen, der eine eigene Haushaltung führt. «Haushaltung» wird dabei im weitesten Sinne genommen. Die Gemeinde Seewen faßt darunter sogar eine Geschäftsfirma [30]). Der RR hat entschieden, daß Bürger und Bürgerinnen in Bezug auf die Haushaltungssteuer gleichzustellen sind [31]).

«Infolge ihrer mangelnden innern Beziehung zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Subjektes wird die Personalsteuer von der modernen Finanzwissenschaft verworfen» [32]). Das gilt in besonderem Maße von der Haushaltungssteuer, die eine ungerechte, in vielen Gemeinden mit hohen Ansätzen sogar unerträgliche Belastung der Familien bedeutet [33]). Zudem ist die fiskalische Bedeutung dieser Steuern nicht sehr groß. Sie können etwa als «Ausgleich zwischen der Ausübung des Stimmrechtes im Gemeinwesen und der Beitragung zu den Lasten dieses Letztern» erscheinen [34]).

b). Die Vermögens-Steuer.

Unter Vermögen verstehen wir «steuerrechtlich die Gesamtheit der einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und Rechte» [34]). Für den Begriff des Vermögens ist also das Privatrecht maßgebend. Ansprüche, die ihren Grund im öffentlichen Recht haben, z. B. Bürgernutzen, Anspruch auf eine Beamtenpension usw. sind, ohne ausdrückliche Vorschrift im Steuergesetz, bezw. Steuer-Reglement, nicht zum steuerbaren Vermögen zu rechnen [35]). Dieser Grundsatz ist bestätigt für das soloth. Gemeindesteuerrecht durch einen Entscheid des RR [36]). Auch familienrechtliche Nutzungen des Ehemanns am Frauengut, des Inhabers der väterlichen Gewalt am Kindesvermögen, können nicht zum steuerbaren Vermögen gerechnet werden; dagegen wird der Nutzungsberechtigte in zahlreichen Reglementen als Steuersubstitut bezeichnet [37]). In Bezug auf die Nutznießung gilt in den meisten Gemeinden, daß der Nutznießer als Steuersubstitut für den Eigentümer das Nutznießungsgut versteuern muß [38]).

Die Vermögensbesteuerung erfolgt in den Gemeinden des Kantons Solothurn in zwei verschiedenen Arten: als Gesamtvermögenssteuer und als partiale Vermögenssteuer.

---

[30]) Seewen § 3 Z. 1.
[31]) RB 1892, S. 145.
[32]) Blumenstein I 172 und die dort zit..; Niederer, Gde.finanzen, S. 44 ff.
[33]) Vgl. Niederer, Gemeindefinanzen, S. 49 ff.
[34]) Blumenstein I 172.
[35]) Blumenstein I 173.
[36]) RB 1891, S. 14.
[37]) Vgl. oben § 12 Z. 3.
[38]) Blumenstein I 174 f.

aa). Die Gesamtvermögenssteuer.

Bei der Gesamtvermögenssteuer ist das ganze Vermögen eines Steuerpflichtigen Objekt der Besteuerung; in 55 Gemeinden wird die gleiche Definition des Vermögens verwendet wie in § 7 StStG. «Als Vermögen wird angesehen das in der Gemeinde gelegene bewegliche und unbewegliche Gut». Bei solcher Formulierung ist die konkrete Bestimmung des Vermögens Sache der StK oder der ORK. Die übrigen Gemeindesteuerreglemente hingegen zählen auf, welche Vermögensobjekte zu besteuern sind; dabei werden zunächst beim *unbeweglichen Vermögen* etwa genannt: «die in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften und Gebäude, soweit sie nicht gesetzlich steuerfrei sind» (§ 78 a GG). 44 Gemeinden fügen noch bei: «andere Objekte», als welche beispielsweise oder abschließend genannt werden: «Kanäle, Keller, Wasserkräfte, Wasserkraftanlagen, elektr. Anlagen, Benzintanks, Steinbrüche, Sand- und Griengruben, usw.». Das *bewegliche Vermögen* wird in der Großzahl der Gemeinden (124) ausgeschieden in «Fahrhabe und Gülten». (Kapitalien und Wertpapiere.) Auch unter diesen Rubriken finden sich wiederum mannigfaltige, zum Teil beispielsweise, zum Teil abschließende Aufzählungen; wie «Lebwaren, Warenvorräte, Maschinen, Rohmaterialien, usw. Kapitalien, Forderungen, Aktien, Obligationen, Hypothekentitel, Lebensversicherungspolicen, Geschäftseinlagen, usw.».

Wenn solche Aufzählungen abschließend sind, so dürfen nur die aufgezählten Objekte besteuert werden [39]).

bb). Die partielle Vermögenssteuer.

Sie erfaßt einzelne Steuerobjekte gesondert, unabhängig von der übrigen Vermögenssteuer. «Sie stellt eine Objektsteuer dar, bei der ein Schuldenabzug nicht stattfindet . . . Die Gesamtvermögenssteuer verfolgt ausgesprochen den Zweck einer Besteuerung des Individuums nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (sog. Subjektsteuer), während die partielle Vermögenssteuer von diesem Zweck entweder vollständig absieht, oder nur in . . . Zusammenwirken mit andern Steuerarten erreichen kann (sogen. Objektsteuer). Seine praktische Auswirkung in steuertechnischer Hinsicht findet dieser Unterschied darin, daß die Gesamtvermögenssteuer stets nur auf das Reinvermögen abstellt, und daher den vollständigen Schuldenabzug zuläßt, während dieser bei der partiellen Vermögenssteuer entweder vollständig ausgeschlossen oder nur teilweise, d. h. mit Bezug auf solche Passiven zugelassen wird, die mit dem versteuerten Vermögensgegenstand in unmittelbarem Zusammenhang stehen.» [40])

Das soloth. Gemeindesteuerrecht hat in dieser Hinsicht eine Entwicklung von der partiellen Vermögenssteuer zur Gesamtvermögens-

[39]) Blumenstein I 174 f.
[40]) Blumenstein I 176; vgl. ferner § 15 Z. 2.

steuer durchgemacht. Das GG von 1871 hat die in § 78 a vorgesehene Liegenschaftssteuer als Objektsteuer ausgestaltet, als «eine auf den Liegenschaften erhobene Steuer, die auch dann erhoben wird, wenn zufolge der Ueberschuldung ein Aktivum effektiv nicht vorhanden ist. Ganz deutlich ergibt sich das aus den Verhandlungen des KR über die Interpretation des § 78 des GG nach seiner alten Fassung und über das Abänderungsgesetz vom 10. Juli 1880. Die Meinung, daß die Liegenschaften, auch verschuldete, einen Steuerfaktor darstellen sollen, kam dort deutlich zum Ausdruck und Durchbruch. Die neue Fassung, die es den Gemeinden überläßt, mehr als die Hälfte der Schulden abzuziehen, ist lediglich ein Zugeständnis gegen die Reinvermögensbesteuerung, welche damals in einzelnen Gemeinden angestrebt wurde. Sie hat aber das Prinzip nicht durchbrochen. Siehe Verhandlungen des KR von Solothurn 1879, S. 197—204, 209, 314 ff. und namentlich 317 und Urteil des BG vom 7. Dez. 1923 in Sachen Baugesellschaft Schönenwerd A.-G. in Schönenwerd gegen die Gemeinde Gretzenbach und den RR des Kantons Solothurn.» [41])

Dasselbe ergibt sich aus dem vom Departement des Innern im Oktober 1881 allen Gemeinden vorgelegten «Normelsteuerreglement», worin vorgeschlagen wird, «daß von der Schatzung der Liegenschaften sämtliche darauf haftenden Hypothekenschulden in Abzug zu bringen sind, und zwar bei jedem Grundstück besonders in dem Sinne, daß die auf einem Grundstück haftenen Schulden nur von der Schatzungssumme dieses Grundstückes, ein allfällig noch bleibender Schuldenüberschuß aber nicht von der Schatzung eines andern weniger belasteten Grundstückes abgezogen werden darf. Nach dem Gesetz steht es den Gemeinden frei, nur die Hälfte der Schulden abzuziehen. (RB des RR 1878, S. 131 Z. 7.)

Das Departement des Innern erachtete es jedoch als dem Billigkeitsgefühl widerstreitend, wenn die Schulden nicht abgezogen, also ein in Wirklichkeit nichtvorhandenes Vermögen besteuert werden soll, und hat deshalb vorgeschlagen, sämtliche Hypothekenschulden abrechnen zu lassen, und begründet dies noch mit dem Hinweis darauf, daß seit Erlaß des Gesetzes bereits viele Gemeinden in diesem Sinne beschlossen hatten.» [42]) [43])

Schon damals zeichnete sich also die Tendenz ab, von der partiellen Vermögensbesteuerung des GG zu einer Gesamtvermögensbesteuerung überzugehen. Diese Tendenz erhielt einen gewaltigen Auftrieb durch die Fassung des StStG von 1895, § 10, an welchen sich der Großteil der Gemeinden anschloß. Heute stehen nur noch 9 Gemeinden, die nicht dem Staatssteuergesetz gefolgt sind [44]), auf

[41]) ORK 1925/26, 1. Ber., Nr. 16, S. 41 ff.
[42]) Nach Bericht des Finanzdepartementes, S. 16.
[43]) Vgl. ORK 1928, III. B., S. 5.
[44]) Vgl. oben § 4.

dem Boden des GG, auf dem Boden einer Objektsteuer. Davon lassen 5 Gemeinden die Hälfte, je eine Gemeinde ⅔ und 70 % der Hypothekarschulden abziehen. 2 Gemeinden lassen ausdrüklich nur den Abzug der Hypothekenschulden auf dem betr. Grundstück zu, auf dem sie lasten. Schuldenüberschüsse dürfen nicht von einem andern Grundstück abgezogen werden. Das verrät deutlich die ursprüngliche Objektsteuer. Alle andern Gemeinden stehen aber grundsätzlich auf dem Boden der Gesamtvermögensbesteuerung. Immerhin haben sich die meisten dieser Reglemente doch nicht völlig vom Gedanken der Objektsteuer befreien können, indem sie trotz dem Grundsatz der Reinvermögenssteuer die Bestimmung enthalten, «daß außerhalb der Gemeinde wohnende Steuerpflichtige bloß zum Abzug der Hälfte der Hypothekarschulden, welche auf den in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften haften, berechtigt sind» [45]) [46]).

Diesbezüglich hat das BG in einem Doppelbesteuerungs-Entscheid festgestellt, «daß es gegen die Rechtsgleichheit verstoße, wenn in Gemeinden mit reiner Subjekt- oder Reinvermögensbesteuerung auswärtige Eigentümer von in der Gemeinde gelegenen Grundstücken in Beziehung auf den Schuldenabzug schlechter gestellt werden als diejenigen, die in der Gemeinde wohnen, und nicht dafür gesorgt ist, daß diese Beschränkung des Schuldenabzuges bei der Besteuerung in der Wohnsitzgemeinde des Grundeigentümers ausgeglichen wird . . . § 78 des soloth. Gesetzes über das Gemeindewesen bringt freilich bei der Regelung der Gemeindesteuer den Gedanken der Objektbesteuerung auch für die Gemeindeeinwohner zur Geltung, indem es auch für diese eine Beschränkung des Schuldenabzuges vorsieht; allein viele Gemeinden haben sich in dieser Beziehung auf einen andern Boden gestellt, als das GG.» [47]) Diese Gemeinden, die, in Anlehnung an das StStG nicht einzelne Vermögensstücke, sondern das Reinvermögen besteuern, dürfen diese Beschränkung des Schuldenabzuges Auswärtiger nicht aufrecht erhalten, weil die Gesamtvermögensbesteuerung konsequent durchgeführt sein muß, wenn man sich schon zu ihr bekennt [48]).

Eine besondere Art der Vermögenssteuer, die sich als ausgesprochene Objektsteuer charakterisiert, kennt die Einwohnergemeinde Solothurn: die *Gebäudesteuer:* «Auf den Gebäuden wird eine besondere Steuer erhoben. Sie beträgt Fr. 1.— auf je Fr. 2 000.— Gebäudewert.» [49]). Diese Steuer wird einfach vom Objekt geschuldet, ohne Rücksicht auf die übrige Vermögenslage des Steuerpflichtigen; Schuldenabzug ist ausgeschlossen.

---

[45]) ORK 1928, III. B., S. 4 ff.
[46]) Vgl. unten § 15 Z. 2.
[47]) BG-Entscheid, zit. nach ORK 1928, III. B., S. 5 f.
[48]) ORK 1928, III. B., S. 6.
[49]) Solothurn § 18.

c). Die Einkommensteuer.

«Einkommen ist der Inbegriff derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitraumes zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens verbrauchen kann» [50]). Es handelt sich hierbei nicht um einen juristischen Begriff, wie beim Vermögen, sondern um einen wirschaftlichen. In der historischen Entwicklung war die Einkommenssteuer zunächst nur eine Ergänzung der Vermögenssteuer; sie sollte die wirtschaftlichen Faktoren ergreifen, die der Vermögenssteuer entgangen waren, also z. B. «das Einkommen aus der Berufstätigkeit», wie das GG für das soloth. Gemeindesteuerrecht das Einkommenssteuerobjekt definierte. (§ 78 c.) Es wurde also nur ein Teil des Einkommens erfaßt, nicht das Einkommen schlechthin, welches neben dem beruflichen Erwerb noch andere Arten umfaßt.

Eine allgemeine Definition des Einkommens findet sich in keinem einzigen Reglement. Das Steuerobjekt wird vielmehr in abschließender oder exemplifizierender Aufzählung umschrieben. Es finden sich sehr eingehende Aufzählungen (z. B. Gemeinden mit 12 Unterabteilungen von Einkommensarten).

Wie schon oben dargelegt wurde [51]), sind die Gemeinden nur ermächtigt, das Einkommen aus der Berufstätigkeit zu besteuern; so bestimmt es § 78 c des GG. Jede Besteuerung anderer Einkommensbestandteile entbehrt der gesetzlichen Grundlage. Tatsächlich haben aber mit Ausnahme von 11 Gemeinden, die dem Gemeindesteuersystem treu geblieben sind [52]), alle Gemeinden sich dem StStG angeschlossen und auch andere Objekte als Einkommen besteuert; dadurch wurde das GG durchbrochen; es bedarf einer baldigen Revision, um die tatsächlichen Verhältnisse rechtlich zu sanktionieren.

aa). Das Erwerbseinkommen.

Darunter ist jenes Einkommen zu verstehen, weches aus einer auf seine Erzielung gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen herrührt [53]). Es handelt sich hier um das in § 78 c des GG vorgesehene Einkommen aus der Berufstätigkeit. Dieses Einkommen wird durchweg in allen Gemeinden besteuert. Die Gemeindesteuerreglemente pflegen durch Aufzählungen zu umschreiben, was unter diese Art von Einkommen fällt. Die landwirtschaftlichen Gemeinden haben zunächst ihre Einkommensarten nicht spezifiziert. «Die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinden machte doch die Spezifikation notwendig; letztere erinnert die Pflichtigen daran, welche zu versteuernden Erwerbsarten sie haben; beseitigt dadurch unrichtige Auf-

[50]) Vgl. Blumenstein I 176.
[51]) Vgl. oben § 2, § 4, § 5.
[52]) Vgl. Aufzählung oben § 4.
[53]) Blumenstein I 179.

fassungen und Taxationen» [54]). Bei diesen Spezifikationen werden genannt: Einkommen aus Landwirtschaft, Handel, Gewerbe, Industrie, Beamtung, Anstellung, Dienstverhältnis, aus liberalen Berufsarten usw. [55]). Es muß sich dabei um eine dauernde Einkommensquelle handeln; «es genügt also nicht schon die Vornahme einer vereinzelten Betätigung, auch wenn daraus ein ökonomisches Resultat erzielt wird» [56]). Hingegen kommt es nicht darauf an, ob die Einnahme ein regelmäßiges Ergebnis der Tätigkeit ist oder nur ein unregelmäßiges, von äußern Umständen abhängendes [57]). In dieser Hinsicht werden bisweilen in den Gemeindesteuerreglementen auch zum Erwerbseinkommen gerechnet: Neben Gehältern, Löhnen, Besoldungen, Pensionen, Tantiemen, andern Berufseinnahmen auch Gratifikationen, Teuerungszulagen, Nebenbezüge, Sitzungsgelder, Taggelder (vgl. hingegen [58])), Zulagen aller Art, Naturalbezüge.

Das Erwerbseinkommen ist sogenanntes unfundiertes Einkommen, weil ihm jede außer dem Individuum und seiner wirtschaftlichen Betätigung liegende Grundlage fehlt. Es steht in untrennbarem Zusammenhang mit der Persönlichkeit des Steuerpflichtigen und seiner wirtschaftlichen Betätigung [57]). Hört eines der beiden auf, so liegt auch kein Erwerbseinkommen mehr vor.

bb). Das Ertragseinkommen.

Das Ertragseinkommen besteht aus denjenigen Einnahmen, welche dem Steuerpflichtigen aus seinem Vermögen zufließen. Es handelt sich also um fundiertes Einkommen, weil dieses Einkommen von der Persönlichkeit des Inhabers unabhängig ist [57]). Man unterscheidet gemäß den Arten von Vermögen *Sacheinkommen* und *Kapitaleinkommen*. «Der Ertrag einer Sache besteht entweder in ihren natürlichen Früchten oder im Entgelt, das ein Dritter für die Erlaubnis zu ihrer Benützung als Miet- oder Pachtzins leistet» [59]).

Die Benützung einer Sache durch den Eigentümer selbst stellt keinen eigentlichen Ertrag dar. Es wird auch in den Gemeindesteuerreglementen nur der Mietwert eigener Wohnungen als Ertrag eingesetzt, nicht aber der Mietwert anderer Gegenstände [60]).

«Zum *Kapitaleinkommen* gehört der geldwerte Ertrag von Privatrechten irgend welcher Art», also z. B. von dinglichen Rechten an fremder Sache, von Mitgliedschaftsrechten und Forderungsrechten [61]). Das Ertragseinkommen wird grundsätzlich nur von den Gemeinden erhoben, die sich dem System des StStG angeschlossen ha-

[54]) Bericht des Finanzdepartements III. Teil S. 19.
[55]) Bericht des Finanzdepartements III. Teil S. 67 ff.
[56]) Blumenstein I 179.
[57]) Blumenstein I 180.
[58]) RB 1890, S. 71, RRP Nr. 388.
[59]) Blumenstein I 181.
[60]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2342; vgl. A.S. 1803/83, S. 287 II.
[61]) Blumenstein I 182.

ben, während die andern Gemeinden, gemäß § 78 c des GG, nur das Erwerbseinkommen besteuern. Zu diesen letztern gehören nur noch 8 Gemeinden [62]). Aber auch diese Gemeinden sind ihrem Prinzip untreu geworden, insofern sie auch Nutznießungszinse erfassen[63]).

Die übrigen Gemeinden besteuern alle auch das Ertragseinkommen, und zwar so, daß sie in ihren Reglementen die Quellen dieser Einkommensart aufzählen, abschließend oder beispielsweise: also etwa Nutznießung, Gewinnanteile an Genossenschaften, A.-G., Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Dividenden, Miet-, Pacht-, Forderungs-, Kapitalzinse. In 92 Gemeinden wird auch der Mietwert eigener Wohnungen eingesetzt.

«Wo das Staatssteuersystem eingeführt, d. h. der Ertrag des Vermögens als Einkommen besteuert werden will, muß dieser Grundsatz auf alle Vermögensobjekte, also nicht nur auf das selbstgenutzte Land, sondern auch auf die Kapitalien, die vermieteten und die selbstbewohnten Wohnungen und das verpachtete Land angewendet werden, unter Abzug der Schulden- und Pachtzinse» [64]).

«Wenn in einem Reglement Mietzinse als steuerpflichtiges Einkommen aufgeführt werden, so ist darunter auch der Mietwert der selbstbenutzten Wohnung zu verstehen» [65]). Anderseits «ist die Einstellung eines Mietwertes von Lokalitäten im eigenen Hause, welche zur Ausübung eines Gewerbes benützt werden, unzulässig. Das aus der Benützung der eigenen Lokalitäten fließende Einkommen gilt im Gewerbertrag miteingerechnet, wo keine Miete abgeht.» [66]) (Ueber den Ort der Besteuerung des Liegenschaftenertrages siehe oben § 9 Z. 4 a.)

dd). Das Zuwachsgewinneinkommen.

Der Zuwachsgewinn ist ein Wertzuwachs, den ein Vermögensbestandteil ohne Dazutun des Inhabers erfährt [67]). «Diese Einnahme gehört nicht zum Ertrag, weil sie erst bei Veräußerung des Vermögensstückes durch den Eigentümer realisiert werden kann» [67]). Sie gehört nicht zum Erwerbseinkommen, weil die wirtschaftliche Betätigung des Individuums dabei nicht unbedingt nötig ist. Sie unterscheidet sich ferner von allen andern Einkommensarten, weil ihr die Periodizität und die fortgesetzte Erwerbsabsicht fehlt. Ihre Besteuerung ist deshalb ausgeschlossen in Steuerrechten, die nur Vermögens- und Erwerbssteuer kennen [68]). Eine solche Steuer konnte auf Grund des GG von den Gemeinden des Kt. Solothurn niemals erhoben werden. Trotzdem haben 85 Gemeinden eine Art des Zu-

[62]) Vgl. oben § 4.
[63]) 6 von den 8 Gemeinden.
[64]) RB 1904, S. 88, RRP. Nr. 352, 1383.
[65]) RB 1905, S. 178, RRP. Nr. 673.
[66]) ORK 1928, III. B., Nr. 13, S. 26.
[67]) Blumenstein I 183.
[68]) Blumenstein I 184.

wachsgewinneinkommens besteuert, nämlich den Liegenschaftenreingewinn [69]). Die Steuer wird irrtümlicherweise «Wertzuwachs-Steuer» genannt; es handelt sich aber nur um eine Liegenschaftenreingewinnsteuer; der Wertzuwachs auf andern Objekten kann nirgends besteuert werden. Die Besteuerung des Liegenschaftenreingewinnes rechtfertigt sich materiell sehr wohl, allein zu ihrer Einführung hätte es zuerst einer rechtlichen Grundlage bedurft; es sollte dies wenigstens baldmöglichst nachgeholt werden zur Sanktionierung des bestehenden Zustandes.

«Die Wertzuwachssteuer kann von den Gemeinden nicht als besondere Spezialsteuer eingeführt werden, solange nicht ein besonderes Spezialgesetz oder ein in diesem Sinne revidiertes GG besteht. Wohl aber ist es bei einer weitherzigen Auslegung des Begriffes Einkommen möglich, die Wertzuwachssteuer als Einkommenssteuer im Rahmen der damaligen geltenden Gesetzesbestimmungen einzuführen. Es gilt daher für den Wertzuwachs der veränderliche und jährlich festzusetzende Ansatz der Einkommenssteuer.» [70]) Als Einkommenssteuer mußte natürlch diese Wertzuwachssteuer am Wohnort des Steuerpflichtigen erhoben werden [71]); nach der neuern Praxis der ORK wird sie am Ort der gelegenen Sache erhoben [72]).

Auf jeden Fall darf die Liegenschaftenreingewinnsteuer nur in den Gemeinden erhoben werden, welche sie tatsächlich vorsehen [73]). Die Steuer ist naturgemäß vom Veräußerer zu entrichten [74]); doch ist die Gefahr einer Steuerüberwälzung auf den Erwerber groß [75]). Steuerpflichtig ist nur der Eigentümer, der das Grundstück verkauft, nicht etwa der Nutznießer [76]).

«Dort wo die Bestimmungen über den Liegsenchaftenreingewinn nur sehr knapp gehalten sind, gelten in Streitfällen, nach konstanter Praxis der ORK die Bestimmungen des § 14 a der kantonal. VVO zum StStG. Viele Gemeinden haben in ihren Bestimmungen aufgenommen, daß der Uebergang einer Liegenschaft zufolge Erbganges oder Schenkung nicht als Veräußerung in diesem Sinne gilt, daß eine Liegenschaftengewinnsteuer erhoben werden könnte. Wo diese Bestimmung in den Reglementen nicht enthalten ist, gilt sie in Streitfällen dennoch zufolge der Praxis der ORK. Es kann der § 14 a der kant. Vollziehungsverordnung zum StStG. als subsidäres

[69]) z. B. Solothurn § 10 d; Olten Gde.-Ratsbeschluß vom 29. IV. 1910. Grenchen Gde.-Ratsbeschluß v. 21. II. 1919 / 17. XI. 1924 (11. XII. 1913). Balsthal Gde.-Ratsbeschluß vom 20. II. 1918.
[70]) RB 1910, S. 140; RRP. Nr. 1006.
[71]) Vgl. oben § 9 Z. 4 a). Note 3) bis 6) S. 52.
[72]) Vgl. oben § 9 Z. 4 a). Note 3) 4) 5), S. 54.
[73]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 14, S. 36.
[74]) ORK 1929, IV. B., Nr. 30, S. 55.
[75]) Vgl. oben § 12 Z. 5 b).
[76]) RB 1923, S. 209, RRP. Nr. 352.
RB 1921, S. 297, RRP. Nr. 2566.

Recht für die Besteuerung des Liegenschaftenreingewinnes angesehen werden.» [77])

Hingegen ist eine Expropriation eine Handänderung, welche den Tatbestand der Liegenschaftengewinnsteuer erfüllen kann [78]). Die Steuer kann keinesfalls erhoben werden auf Gewinnen, welche beim Verkauf von Mobilien erzielt werden [79]).

Der Zeitpunkt der Besteuerung ist der des Kaufabschlusses, d. h. der Moment, wo sich der Gewinn erzeigt [80]).

Trotz der Besteuerung am Ort der gelegenen Sache untersteht die Liegenschaftenreingewinnsteuer in allen andern Beziehungen den Grundsätzen der Einkommensteuer. Kein Einkommen und damit kein steuerbarer Tatbestand liegt vor, wenn die Konkursmasse oder Liquidationsmasse beim Nachlaßvertrag mit Vermögensabtretung einen höhern Erlös herausschlägt, als seinerzeit der Erwerbspreis betragen hatte [81]).

Ein steuerbarer Liegenschaftenreingewinn liegt nur vor, wenn er ohne Zutun des Eigentümers infolge der Aufwendungen und Entwicklungen des Gemeinwesens, also durch die äußerlichen Verhältnisse bedingt ist. Der Liegenschaftenreingewinn eines Spekulanten, der berufsmäßig Liegenschaftsverkäufe vornimmt, fällt nicht streng unter diesen Begriff und ist jedenfalls am Wohnort des Spekulanten als Berufseinkommen zu versteuern, nicht aber, wie der eigentliche Liegenschaftenreingewinn, am Ort der gelegenen Sache [82]).

d). Besteuerung der A.-G., der wirtschaftlichen Genossenschaften und Vereine.

Die Besteuerung von Aktiengesellschaften und Genossenschaften bereitet besondere Schwierigkeiten. Rein rechtlich besteht durchaus kein Hindernis, die A.-G. für ihr Vermögen und Einkommen und den Aktionär für sein Vermögen in Aktien und sein Einkommen in Dividenden zu besteuern. Aber wirtschaftlich liegt hier eine Doppelbesteuerung vor [83]): Das GG hat dafür keine Vorschriften aufgestellt. Der RR hat in seiner Rekurspraxis schon früh eine Regelung vorgesehen: Die A.-G. wird nicht mit einer Spezialsteuer belegt, sondern mit der ordentlichen Vermögens- und Einkommenssteuer; der RR hat als Vermögen der A.G. und damit als Steuerobjekt bezeichnet das Aktienkapital, den Reserve- und andere Fonds (vgl. die unten zitierten Entscheide). Aber damit wird der

[77]) Bericht des Finanzdepartement, II. Teil, S. 95 f.
[78]) RB 1925, S. 273 ff. RRP. Nr. 2302/06. Vgl. ferner: BG 51, I. 354, i. S. von Arx c/ RR Solothurn. RB 1913, S. 153, RRP. 1000.
[79]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 14, S. 36.
[80]) RB 1924, S. 202, RRP. Nr. 1460; RB 1921, S. 297, RRP. Nr. 1546.
[81]) ORK 1931, VI. B., Nr. 21, S. 44.
[82]) ORK 1928, II. B., Nr. 17, S. 37, vgl. BG 54, I, 236.
[83]) Vgl. oben § 10 Z. 4 b).

Boden der eigentlichen Vermögensbesteuerung verlassen, da das Aktienkapital für die Gesellschaft als solches selbst kein Vermögen darstellt [84]). Es wird denn auch der Schuldenabzug ausgeschlossen. Noch ist aber damit die Möglichkeit einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von A.-G. und Aktionären nicht beseitigt. Das soloth. StStG., und in Anlehnung daran die Großzahl der Gemeindesteuerreglemente (121), finden den Ausgleich darin, daß die Gesellschafter für das in Aktien bezw. Genossenschaftsanteilen bestehende Vermögen steuerfrei erklärt werden, wenn die betr. A.-G. (bezw. Genossenschaft) in derselben Gemeinde schon für ihr Aktien- (bezw. Genossenschafts-) Kapital besteuert wird [85]). In diesem Sinn bestehen mehrere Entscheide [86]). Einige Entscheide seien an dieser Stelle angeführt:

«Die einzig richtige Besteuerung der A.-G. besteht anerkanntermaßen darin, daß dieselben am Ort des Betriebes für ihr Aktienkapital, den Reservefond und ihre allfälligen Spezialfonds, besteuert werden, wobei dann allerdings die einzelnen Aktionäre von der Besteuerung zu entheben sind» [87]).

«Für die Vermögensbesteuerung der A.-G. durch die Gemeinden sind 2 Berechnungsarten möglich; entweder Besteuerung der einzelnen Vermögenswerte oder Besteuerung von Aktienkapital und Reservefond, nicht aber Besteuerung von beiden zugleich. Das GG bietet allerdings keinen Anhaltspunkt dafür, welche Berechnungsart zu wählen ist, während das StStG. direkt die letztere vorschreibt. Wohl aber hat sich die reg.-rätliche Rekurspraxis konstant für das leztere ausgesprochen. Wiederholt wurde festgestellt, daß die Vermögensbesteuerung von A.-G. auch durch die Gemeinden nicht in der Weise zu erfolgen habe, daß Aktienkapital und Spezialfonds als Vermögen gelten, damit aber die Besteuerung von allen andern Werten wie Liegenschaften, Mobiliar, Buchforderungen etc. wegfällt, wie auch anderseits etwaige Schulden außer Betracht fallen. Und zwar gilt diese Art der Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens auch da als anwendbar, wo sie im Steuerreglement nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Ferner sind allfällige Differenzen zwischen Bilanzwert und wahrem Wert, resp. Versicherungswert, einzelner Objekte in Form von Zuschlägen zu berücksichtigen.» [88])

---

[84]) Blumenstein I 189.

[85]) Vgl. §§ 19 und 25 VVO z. StStG.

[86]) RRB v. 30. Okt. 1885, A.S. 1884/90 S. 391.
RB 1894, S. 172, RRP. Nr. 2858. RB 1896, S. 155.
RB 1911, S. 182, RRP. Nr. 1373.
ORK 1927, II. B., Nr. 21, S. 39.

[87]) RRB v. 16. Juli 1897, A.S. 1896/1900, S. 218.

[88]) RB 1909, S. 176, RRP. Nr. 552, vgl. ferner:
RB 1897, S. 139, RRP. Nr. 2758; RB 1899, S. 219, RRP. Nr. 1928 u. 3095.
RB 1901, S. 175, RRP. Nr. 117.

«Die A.-G. unterliegen, wie die natürlichen Personen, einer Vermögenssteuer, nicht einer besondern Kapitalsteuer, d. h. auch sie haben das reine Vermögen zu versteuern, ob dasselbe größer ist als das Aktienkapital (Zuschlag offener und stiller Reserven, des Aktivsaldos etc.) oder ob es geringer ist (Abzüge zufolge zu hoher Bilanzierung, des Passivsaldos etc.). Sobald also nachgewiesen ist, daß das Aktienkapital durch Verluste zum Teil absorbiert worden ist, muß dies auch bei der Vermögenstaxation berücksichtigt werden, und es kann nur noch das vorhandene Reinvermögen besteuert werden.» [89])

«Nach dem sog. Gemeindesteuersystem wird zum Unterschied vom Staatssteuersystem nur der Ertrag der Berufstätigkeit, nicht auch der Ertrag des Vermögens, als steuerbares Einkommen behandelt. Das hat zur Folge, daß vom Betriebsergebnis einer A.-G. die Verzinsung der im Geschäft investierten eigenen Kapitalien abzuziehen ist. Und zwar gehören zu diesem Kapital nicht nur das Aktienkapital, sondern auch die Reserve- und Spezialfonds, die im Geschäft mitarbeiten.» [90])

«In wiederholten Fällen hat sich der RR dahin ausgesprochen, daß Genossenschaften wie A.-G. besteuert werden sollen» [91]).

5 Reglemente bestimmen, daß Rückvergütungen, welche Genossenschaften auf Warenbezügen oder Warenlieferungen gewähren, nicht einkommenssteuerpflichtig sind [92]), bezw. in Solothurn nur zur Hälfte [93]). «Also haben die A.-G. und die Genossenschaften die Vermögens- und Einkommenssteuer zu bezahlen, wie die natürlichen Personen (ohne Abzug eines Existenzminimums), also nicht eine aus Kapital- und Ertragssteuer bestehende Spezialsteuer. Beim alten Gemeindesteuersystem kann aber vom Betriebsergebnis einer A.-G. die Verzinsung der im Geschäft investierten eigenen Kapitalien abgerechnet werden; in den 121 Gemeinden, die das Staatssteuersystem anwenden, ist dagegen diese Abrechnung unzulässig.» [94])

2 Einwohnergemeinden haben eine Sonderbesteuerung der *Holding*-Gesellschaften vorgesehen [95]). Diese werden in Schönenwerd zu $^1/_8$, in Grenchen zu $^1/_5$ des sich für die A.-G. ergebenden Betrages belastet [96]).

Diese Besteuerung von A.-G. und Genossenschaften, während Aktionäre und Genossenschafter steuerfrei bleiben, vermeidet allerdings eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Allein sie trägt dem

[89]) RB 1922, S. 207, RRP. Nr. 5782.
[90]) RB 1909, S. 180, RRP. Nr. 1190, vgl. ferner: ORK 1927, II. B., Nr. 21, S. 39
[91]) RB 1921, S. 297, RRP. Nr. 3485.
[92]) z. B. Biberist § 12.
[93]) Solothurn § 12.
[94]) Bericht d. Finanz-Dep., III., S. 108.
[95]) Grenchen § 19 bis, Schönenwerd § 16.
[96]) Vgl. Bericht d. Finanz-Dep., III. Teil, S. 112 f.

Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in keiner Weise Rechnung.

Sie hatte früher den Zweck zu erfüllen, die Industrie in den Kanton, in die Gemeinden anzulocken durch verhältnismäßige Begünstigung der A.-G. bezw. der Aktionäre. Heute wird diese Steuerfreiheit der Aktionäre und Genossenschafter für den in Gesellschaftsanteilen bestehenden Wert ihres Vermögens vom Volke nicht mehr verstanden, und von der Steuerrechtswissenschaft abgelehnt. Demgegenüber wäre es angebracht, die Aktien und Genossenschaftsanteile bei den Aktionären und Genossenschaftern vollständig zu besteuern, und anderseits A.-G. und Genossenschaften einer Spezialsteuer zu unterwerfen (Kapital- und Ertragssteuer) [97]). Diese Lösung ist vorgesehen im Entwurf zu einem neuen Staats- und Gemeindesteuer-Gesetz [98]).

e). Die Besitzsteuer.

Darunter versteht man eine Steuer, deren Objekt der Besitz im juristischen Sinne ist, d. h. die Innehabung und Benützung einer körperlichen Sache, ohne Rücksicht auf den Rechtstitel, der dieser Innehabung zugrunde liegt [99]). Objekt ist also nicht die besessene Sache, sondern die Tatsache ihrer Innehabung. «Steuerpflichtig ist daher nicht nur der Eigentümer, sondern jeder, der die Sache im Gebrauch hat, also wer sie «hält» [99])». Den Gemeinden des Kts. Solothurn steht die Erhebung einer solchen Besitzsteuer zu. § 7 des Gesetzes betr. die Hundesteuer vom 20. Februar 1898 lautet: «Die Einwohnergemeinden sind berechtigt, ebenfalls Hundesteuern bis auf den Betrag von Fr. 5.— per Stück einzuführen». Da sich die Hundesteuer der Gemeinden an die des Kantons anschließt, ist analog die in §§ 1 ff. enthaltene Umschreibung des steuerbaren Tatbestandes anwendbar: «Personen, welche in hiesigen Kanton Hunde halten, oder solche daselbst auf die Jagd führen, haben für jedes Stück und Kalenderjahr zu Handen der Staatskasse eine Steuer . . . zu entrichten . . . » usw.

Es haben bis zum Jahre 1925 27 Gemeinden diese Besitzsteuer eingeführt [100]). Sie wirft eben nicht einen sehr großen Ertrag ab [101]). Die Motivierung der Hundesteuer liegt einerseits in der Besteuerung eines gewissen Aufwandes, der im Halten eines Hundes zum Ausdruck kommt, anderseits in der Besteuerung des Vorteils, den der Hundehalter hat; und schließlich soll damit ein gewisser Prohibitivzweck erfüllt werden [102]).

---

[97]) Vgl. Blumenstein I 191.
[98]) § 22 nach der 1. Lesung des Entwurfes.
[99]) Blumenstein I 192.
[100]) z. B. Metzerlen, Solothurn, Grenchen, Zuchwil, Hägendorf, Olten, Dornach.
[101]) Vgl. Niederer, Gemeindefinanzen, S. 78 f.
[102]) KRVerh. 1897, S. 271 ff.

f). Die Aufwandsteuer.

Die Aufwandsteuer ist verwandt mit der Besitzessteuer; ihre Objekte sind «Tatsachen, die den Schluß auf einen bestimmten Grad der Lebenshaltung einer Person zulassen» [103]). Die Gemeinden des Kantons Solothurn sind nicht berechtigt, solche Steuern zu erheben; es besteht für ihre Einführung durch die Gemeinden nicht die geringste rechtliche Handhabe. Trotzdem haben zwei Gemeinden, geschützt vom RR, solche Steuern in der Form von Vergnügungs- oder Billettsteuern eingeführt [104]). Es ist nicht ersichtlich, wie der RR dazu kommen konnte, die Einführung solcher Steuern zu genehmigen, die doch klarem Recht widersprechen [105]). Art. 2 des betr. Reglementes von Olten bestimmt z. B.: «Der Besteuerung unterliegen alle öffentlichen, dem Vergnügen oder der Unterhaltung dienenden Anlässe, sofern ein Eintrittsgeld von 50 Rp. oder mehr erhoben wird». Steuerpflichtig sind jedoch nicht die Besucher, die jene Aufwendung machen, sondern der Veranstalter solcher Anlässe [106]). Allerdings wird dieser durch einen Zuschlag zum Eintrittspreis eine Steuerüberwälzung auf die Besucher vornehmen [107]). Und erst durch diese Steuerüberwälzung wird der eigentliche Zweck der Steuer, die Belastung der das Vergnügen suchenden Individuen, erreicht.

§ 15.

Die Steuerbemessungsgrundlagen.

1. BEGRIFF.

Das Steuerobjekt, das an sich noch nichts über die Höhe der Steuer aussagt, bildet den Ausgangspunkt für die Bemessung. Dies kann auf zwei Arten geschehen: möglicherweise kommt der Gesetzgeber zum vorneherein zur Festsetzung eines bestimmten Betrages, der als Abgabe für ein bestimmtes Objekt zu entrichten ist. (Feste Steuern.) Die soloth. Gemeinden haben feste Steuerbeträge angesetzt für die Hundesteuer [1]), sowie für die Personal- und Haushaltungssteuern in den Gemeinden, wo dafür nicht ein Steuerkapital eingesetzt wird [2]). Der Steuerbetrag kann aber auch von der Beschaffenheit des Steuerobjektes abhängig gemacht werden; dazu bedarf es gewisser Grundsätze über die Bemessung des Steuer-

[103]) Blumenstein I 194.
[104]) Olten am 21. März 1932; Grenchen am 23. Mai 1932 und 20. Jan. 1933.
[105]) Vgl. oben § 2. Burckhardt, Gutachten.
[106]) Vgl. Grenchen Regl. § 6.
[107]) Vgl. oben § 12, Z. 5 b).
[1]) § 7 des Gesetzes vom 20. Febr. 1898.
[2]) Vgl. § 16 Z. 2.

objektes. Der Steuerbetrag ändert sich dabei von Fall zu Fall. (Bewegliche Steuern.) [3])

Steuerbemessungsgrundlagen sind also diejenigen gesetzlichen Vorschriften, welche die Art der Bemessung einer Steuer an Hand des Steuerobjektes bei der beweglichen Steuer bemessen sollen [4]). Damit im Zusammenhang stehen die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht.

(Die Bürgergemeinden und Kirchgemeinden verweisen in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlagen zumeist auf die Reglemente der betr. Einwohnergemeinden.)

2. DIE VERMÖGENSBEMESSUNG.

Je nachdem der Gesetzgeber auf das Rohvermögen oder auf das Reinvermögen des Steuerpflichtigen abstellt, kommen nur die sogen. Bemessungsfaktoren oder auch der Schuldenabzug in Betracht.

a). Die Bemessungsfaktoren.

Das sind die Grundsätze, die für die Wertbemessung einzelner Vermögensstücke gelten. Sie können im Gesetz, bezw. im Reglement ausdrücklich oder abschließend genannt sein; dann hat sich die Veranlagungsbehörde daran zu halten. Das GG enthält überhaupt keine Bestimmung, die sich auf die Bemessung aller Vermögensgegenstände bezieht; auch die Gemeindesteuerreglemente enthalten meist keine solchen einheitlichen Normen für das ganze Vermögen. In diesem Falle, wie auch, wenn auf den sog. «wahren Wert» abgestellt wird (häufig bei Liegenschaften), so ist der nach «allgemein wirtschaftlichen Anschauungen dem Vermögensstück zukommende Wert maßgebend» [5]).

aa). Bei Grundeigentum.

Das GG sagt in § 78 a, die Liegenschaften seien nach ihrem wahren Wert zu besteuern. Da der wahre Wert nicht ohne weiteres ersichtlich ist in praxi, haben die Gemeinden ihrerseits die Annahme gemacht, daß alle in ihrer Gemeinde gelegenen Liegenschaften in einem bestimmten prozentualen Verhältnis zu dem in der Katasterschatzung aufgestellten Wert stehen; der mit Hilfe dieser Fikion erhaltene Wert wurde als der wahre Wert der Liegenschaften angenommen, der sowohl dem Verkehrs- als dem Ertragswert Rechnung tragen sollte. Diese Fiktion bildet nun die Grundlage für die Bemessung des unbeweglichen Vermögens.

Das Verhältnis des Liegenschaftenwertes zur Katasterschatzung wurde in den Gemeinden verschieden angenommen, je nach der Lage und wirtschaftlichen Entwicklung einer Gemeinde.

---

[3]) Blumenstein I 216.
[4]) Blumenstein I 216.
[5]) Blumenstein I 219.

Grund und *Boden* werden eingeschätzt:
in 2 Gemeinden mit 90 % der Katasterschatzung (Metzerlen, Meltingen)
in 126 Gemeinden mit 100 % der Katasterschatzung
in 1 Gemeinde mit 115 % der Katasterschatzung (Oberbuchsiten)
in 2 Gemeinden mit 125 % der Katasterschatzung (Zuchwil, Lostorf)
in 1 Gemeinde mit 130 % der Katasterschatzung (Trimbach)
(in je 1 Bürger- und 1 Kirchgemeinde mit 70 % der Schatzung [6]) und in 1 Kirchgemeinde mit 80 % der Schatzung) [7]).

In den Kriegs- und Nachkriegsjahren zeigte sich, daß die aus dem Jahre 1878 stammende amtliche Katasterschatzung für einzelne Teile des Kantons, insbesondere für größere Ortschaften und industrielle Gemeinden den «wahren Wert» der Liegenschaften nicht mehr erreichen könne. Dies war besonders durch das Steigen der Bodenpreise für Bauland bedingt. Durch RRB vom 7. Mai 1918 mußte der RR die Gemeinden ermächtigen, in Anbetracht der großen Differenz von «wahrem Wert» und Katasterschatzung, bei der Bewertung der Liegenschaften Zuschläge zu machen, die aber bloß vorläufige Bedeutung haben sollten bis zur Durchführung einer neuen Katasterschatzung. Dabei muß unterschieden werden, ob es sich um Bauland, Kulturland, oder Land mit besonderer Verwertung handelt.

1. «Für Bauland dürfen nur Zuschläge berechnet werden, soweit es sich um tatsächlich bebaute Liegenschaften handelt, oder um solche, welche durch Handänderungen . . . zu einem den Schatzungswert übersteigenden Preis übernommen worden sind».

2. «Für alles Land, das als Kulturland bewirtschaftet wird, dürfen . . . die Zuschläge nur nach dem landwirtschaftlichen Ertragswert, nicht nach einem allfällig höhern Verkehrswert bemessen werden.

3. «Für Land, welches als Lagerplatz, als Gartenanlagen oder für andere besondere Zwecke Verwendung findet, sind den Verhältnissen entsprechende Zuschläge zu machen» [8]). Es sollte also bei Bauland der Verkehrswert, bei Ackerland der landwirtschaftliche Ertragswert berücksichtigt werden. Die Gemeinden haben sich an diese Grundsätze zu halten.

Als Beispiel diene das Reglement von Solothurn: «Grund und Boden sind steuerbar zum Betrag der amtlichen Katasterschatzung. Steht diese allgemein in einem offenbaren Mißverhältnis zum Verkehrswert des Baulandes oder zum Ertragswert des landwirtschaftlich bewirtschafteten Bodens, so ist bis zur Durchführung einer kantonalen Gesamtrevision der Gemeinderat befugt, durch eine fachmännische Kommission nach den Weisungen des RR eine besondere Steuerschatzung ermitteln zu lassen.» [9])

[6]) B.-Gde Winistorf und K.-Gde Neuendorf.
[7]) K.-Gde Beinwil.
[8]) RRB vom 7. Mai 1918, A.S. 1916/18 S. 1102; RB 1918 S. 208, RRP. 2074.
[9]) Solothurn Regl. § 8.

Die Bemessungsgrundlagen für den *Wald* werden in den Gemeindesteuerreglementen immer gesondert angegeben; der Wald wird bewertet:

in Gemeinden	zu % der Katasterschatzung	
127	100	
2	90	(Metzerlen, Meltingen)
1	115	(Oberbuchsiten)
1	125	(Zuchwil)
1	150	(Walterswil)

Zugleich bestimmen 10 Gemeinden, die den Wald zu 100 % einschätzen [10]), es sei neben dem Bodenwert noch der Wert des Holzbestandes in Anschlag zu bringen.

Das GG nennt auch für die Gebäude, mit Ausschluß des Grund und Bodens, auf dem sie stehen, keine Bemessungsgrundlage. Es ist hier von den Gemeinden die kantonale amtliche «Brandassekuranzschatzung» (Schätzung der kant. Brandversicherung) als Grundlage für die Wertbemessung der Gebäude herbeigezogen worden.

Die Bewertung der Gebäude lautet:

in Gemeinden	auf % der Brandassekuranzschatzung	
118	100	
1	50	(Goßliwil)
1	60	(Gächliwil)
6	70	[11])
2	75	(Küttigkofen, Mühledorf)
3	80	[12])
1	90	(Meltingen).

Verschiedene Gemeinden erwähnen in ihren Reglementen auch «Bestandteile und Zubehörden», welche angemessen zu schätzen seien [13]). Als Bewertung der Wasserkräfte wird angegeben in 2 Gemeinden Fr. 1000.— per Pferdekraft, in 1 Gemeinde Fr. 500.—; in einer Gemeinde wird auf die Katasterschatzung abgestellt. 1 Gemeinde verweist auf das StStG. § 24 der VVO.

Für Gebäude und andere Objekte, für welche keine Katasterschatzung oder Brandassekuranzschatzung besteht, muß eine angemessene Schätzung vorgenommen werden [14]).

bb). Bei Mobilien.

Bei Mobilien wird regelmäßig auf den Verkehrswert abgestellt [15]). Dies gilt zum vornherein in jenen 83 Reglementen, die keine Bemes-

[10]) z. B. Stüßlingen, Gretzenbach, Grod; Seewen läßt vom Holzwert 20 % abziehen.
[11]) Riedholz, Hessigkofen, Winistorf, Niederbuchsiten, Beinwil, Grindel.
[12]) Herbetswil, Härkingen, Kestenholz.
[13]) Bericht des Finanz-Dep., III. Teil, S. 44.
[14]) Vgl. § 24 der VVO zum StStG.
[15]) Blumenstein I 223.

sungsgrundlagen für Mobilien aufgenommen haben. Die andern Gemeinden enthalten Bemessungsgrundlagen für verschiedene Arten von Mobilien: z. B. *Viehstand, Warenvorräte, Rohmaterialien, Maschinen, Mobiliar und Hausgeräte* [16]).

cc). Für Rechte und Forderungen.

Wo das Reglement nichts anderes vorschreibt, gelten die für Mobilien aufgestellten Vorschriften, also im Zweifelsfalle der Verkehrswert. In 40 Gemeinden werden *Lebensversicherungspolicen* nach dem Rückkaufswert bemessen, wobei 4 Gemeinden mindestens 50 % der einbezahlten Prämien verlangen [17]).

In 22 Gemeinden werden *Wertpapiere* zum laufenden Kurs eingeschätzt; in 5 weitern Gemeinden werden Wertpapiere und Forderungstitel zum laufenden Kurs oder zum Nominalwert eingeschätzt.

22 Gemeinden stellen für *Forderungstitel* auf den Nominalwert ab. 5 Gemeinden nehmen als Bemessungsgrundlage für Aktien auswärtiger Gesellschaften den Tageswert an.

In den übrigen Gemeinden befinden sich keine Bestimmungen über die Bemessungsgrundlagen für Rechte und Forderungstitel [18]).

b). Der Schuldenabzug.

«Durch den Schuldenabzug soll der steuerpflichtige Betrag eines Vermögenskomplexes um die Summe derjenigen Verbindlichkeiten vermindert werden, welche einerseits mit jenem Vermögenskomplex in Beziehung stehen und anderseits Passiven des Steuerpflichtigen selbst darstellen» [18]). Es muß sich also um persönliche Schulden des Steuerpflichtigen handeln.

Der Grundsatz der Spezialisierung des Schuldenabzuges bezw. die ursprüngliche Tendenz zur Objektsteuer zeigt sich in der Vorschrift des GG, daß «von der Wertung der Liegenschaften wenigstens die Hälfte der darauf lastenden Schulden abzuziehen ist».

«Es ist jedoch den Gemeinden freigestellt, einen größeren Abzug zuzulassen». § 78 a GG. Diese Fassung geht zurück auf ein Gesetz vom 10. Juli 1880 [19]) betr. Abänderung von § 78 des GG. Bis 1880 bestand die Meinung, es dürfe überhaupt nicht mehr als die Hälfte der Hypothekarschulden abgezogen werden. Damals wurde bestimmt, daß von der Wertung der Liegenschaften (nicht vom ganzen Vermögen) wenigstens die Hälfte der Schulden abzuziehen sei. Diese Gesetzesnorm gilt allgemein für Einwohner und für Auswärtige [20]).

[16]) Vgl. die Zusammenstellung im Bericht d. Finanz-Dep., III., S. 47 ff.
[17]) RB 1906, S. 197, RRP. Nr. 3038.
[18]) Blumenstein I 226.
[19]) A.S. 1803/83, II., S. 346.
[20]) RB 1905, S. 177, RRP. Nr. 93.

Damit stehen aber im Widerspruch 37 Gemeindesteuerreglemente, welche für Auswärtige überhaupt keinen Schuldenabzug vorsehen [21]). Immerhin würde die Verweigerung des Abzuges von der ORK nicht geschützt, weil sie gesetzes- und verfassungswidrig wäre. Außer allem Zweifel steht, daß «auswärts wohnenden Eigentümern der Abzug von mindestens der Hälfte der Schulden, die auf den in der steuerberechtigten Gemeinde gelegenen Liegenschaften haften, zu gewähren ist» [22]). Diese Bestimmung gilt in allen Gemeinden, ob sie die Reinvermögenssteuer anwenden oder nicht.

Die Bestimmung des § 78 a GG gilt sodann auch wörtlich, indem die Hälfte der Schulden zu ihrem Nominalwert, nicht etwa nur bis zur Hälfte der Schatzung, abgezogen werden können [23]). Auch dieser Norm kommen nicht alle Gemeindesteuerreglemente nach [24]). Die Lösung des Schuldenabzuges im GG unterscheidet sich aber von derjenigen des StStG, welche ihrerseits von vielen Gemeinden übernommen worden ist.

«Im StStG besteht die Vorschrift, daß unbewegliches und bewegliches Vermögen festgestellt und zusammengezählt wird, und daß von dieser Summe die Gesamtsumme der hypothezierten und nicht hypothezierten Schulden abgezogen wird. Das StStG macht also keinen Unterschied im Abzug von Hypothekenschulden und laufenden Schulden.» [25]) Diese Regelung ist von 72 Gemeinden in ihre Reglemente übernommen worden [26]).

Nach der Ordnung des GG, welche in den übrigen Gemeinden gilt, werden zunächst die Liegenschaften, das unbewegliche Vermögen, gesondert aufgeführt, und davon die hypothezierten Schulden abgezogen; dann kommt die Taxation des beweglichen Vermögens, von dem nur die nicht hypothezierten Schulden abgezogen werden können. Nach diesem System ist es nicht möglich, daß die Hypothekarschulden, soweit sie die Schatzung der Liegenschaft übersteigen, vom beweglichen Vermögen abgezogen werden können; ebenso können laufende Schulden, die das bewegliche Vermögen übersteigen, nicht vom Liegenschaftenvermögen abgezogen werden [27]).

Diese Regelung ist durchaus zulässig, vom RR anerkannt, und von den Rekursinstanzen geschützt, sofern sie tatsächlich im Reglement vorgesehen ist [28]). Sie steht auch nicht im Widerspruch mit

[21]) z. B. Goßliwil, sowie alle Gemeinden des Dorneck.
[22]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 27, S. 64 f.
[23]) RB 1904, S. 89, RRP. Nr. 1617.
[24]) z. B. Herbetswil läßt den Abzug nur bis zu 50 % der Schatzung zu.
[25]) KRVerh. 1917, S. 33.
[26]) z. B. Solothurn, Grenchen, Balsthal, Olten.
[27]) KRVerh. 1917, S. 33.
[28]) RB 1903, S. 109, RRP. Nr. 3209; RB 1915, S. 144, RRP. Nr. 170. ORK 1930, V. Ber., Nr. 12, S. 23.

KV Art. 62, wonach eine direkte Steuer nur auf das reine Vermögen (nach Abzug aller Schulden) verlegt werden darf; denn KV Art. 62 betrifft nur die vom Staat zu erhebenden Steuern, nicht aber die Gemeindesteuern nach GG [29]).

Anderseits gilt die Regel, daß, «wenn das Steuerreglement keine einschränkenden Bestimmungen enthält, der Schuldenabzug unbeschränkt ist» [30]).

Wenn ein Reglement die Reinvermögensbesteuerung vorschreibt, so «ist der Abzug der nicht hypothezierten Schulden zulässig, auch wenn das Steuerreglement nur vom Abzug der Hypothekenschulden spricht [31]).

Eine besonders schwierige Frage bildet der *Hypothekenschuldenabzug Auswärtiger* auf ihren in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften. Die meisten Gemeindesteuerreglemente [32]) enthalten die Bestimmung, daß außerhalb der Gemeinde wohnende Steuerpflichtige bloß zum Abzug der Hälfte der Hypothekarschulden, welche auf den in der Gemeinde gelegenen Liegenschaften haften, berechtigt sind [33]). (84 Einwohnergemeinde-Steuerreglemente [32]).)

Nach einem neuern Entscheid des BG widerspricht es dem Grundsatz der Rechtsgleichheit, «wenn in Gemeinden mit reiner Subjekt- oder Reinvermögensbesteuerung auswärtige Eigentümer von in der Gemeinde liegenden Grundstücken in Beziehung auf den Schuldenabzug schlechter gestellt werden, als diejenigen, die in der Gemeinde wohnen» [34]). Es kommt also darauf an, ob eine Gemeinde sich dem Staatssteuersystem d. h. der Reinvermögensbesteuerung angeschlossen hat; wenn ja, so muß sie ihre Einwohner in Bezug auf den Schuldenabzug gleich halten wie die Auswärtigen [35]). (Frühere Entscheide des BG hatten anders gelautet [36]).)

In Anwendung dieses Grundsatzes erklärt die ORK Reglementsbestimmungen, welche den auswärts wohnenden Liegenschaftsbesitzern nur die Hälfte des Hypothekenschuldenabzuges zulassen, als unvereinbar mit einer im gleichen Reglement enthaltenen Vorschrift der Reinvermögensbesteuerung. Die Schulden seien vielmehr proportional zu verteilen [37]).

Boningen kennt die merkwürdige Bestimmung: «Von keinem auswärts wohnenden Steuerpflichtigen wird weniger als Fr. 1.— bezogen» [38]). Diese fiktive Bemessung ist rechtlich nicht haltbar.

---

[29]) RB 1922, S. 204, RRP. Nr. 134; vgl. ferner oben § 2 Z. 3.
[30]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 12, S. 22.
[31]) ORK 1928, III. B., Nr. 7, S. 17.
[32]) z. B. Grenchen, Balsthal, Olten, usw. Vgl. [33]).
[33]) ORK 1928, III. B., S. 4.
[34]) zitiert nach ORK 1928, III. B., S. 5 f.
[35]) ORK 1928, III. B., S. 4 ff.
[36]) BG vom 23. Dez. 1926; 18. März 1927; nicht publ.; ORK 1928, S. 4.
[37]) ORK 1931, VI. B., Nr. 28, S. 53.
[38]) Boningen Art. 16.

Es folgt eine Zusammenstellung der Regelung des Schuldenabzuges nach den Gemeindesteuerreglementen:

alle Hypothekenschulden werden abgezogen in 72 Gemeinden [39])
½ der Hypothekenschulden werden abgezogen in 3 Gemeinden [40])
⅔ der Hypothekenschulden werden abgezogen in 1 Gemeinde (Obergerlaf.)
70 % Hypothekenschulden werden abgezogen in 1 Gemeinde (Metzerlen)
80 % Hypothekenschulden werden abgezogen in 1 Gemeinde (Däniken)
die Hyp.-Schulden werden abgezogen
bis zur Höhe der Katasterschatzung in 47 Gemeinden [41])
bis zu 50 % der Katasterschatzung in 1 Gemeinde (Herbetswil)
bis zu 75 % der Katasterschatzung in 1 Gemeinde (Schnottwil)
bis zu 80 % der Katasterschatzung in 2 Gemeinden (Hauenstein u. Wisen)

Auswärtigen werden die Hypothekarschulden auf ihren hierorts gelegenen Liegenschaften abgezogen: verhältnismäßig in 7 Gemeinden [42])
zur Hälfte bezw. verhältnismäßig in 4 Gemeinden [43])
zur Hälfte in 84 Gemeinden [44])
kein Abzug in 37 Gemeinden [45])

In 4 Gemeinden ist der verhältnismäßige Abzug der Hypothekenschulden Auswärtiger nur zulässig, wenn sie den Beweis erbringen, daß durch den nur hälftigen Schuldenabzug eine übermäßige Belastung vorliegen würde [46]).

In 79 Gemeinden können auch alle nicht-hypothezierten Schulden vom ganzen steuerbaren Vermögen abgezogen werden [47]); dasselbe ist zu vermuten in jenen (30) Gemeinden, welche darüber keine Bestimmungen in ihre Reglemente aufgenommen haben [48]). Nach 2 Reglementen können nachweisbare Schulden auf Handelswaren, Warenvorräte, Kontokorrentschulden, abgerechnet werden [49]). Ferner sind abzugsberechtigt:

	nach Reglementen	
die Handschriftenschulden	12	[50])
75 % der Handschriftenschulden	1	[51])
50 % der Handschriftenschulden	1	[52])
nachweisbare Schulden auf Vieh und Handelsware	1	[53])
Handschriften- und Kontokorrentschulden	1	[54])

[39]) z. B. Solothurn, Grenchen, Balsthal, Olten usw.
[40]) Eppenberg, Gempen, Hofstetten.
[41]) z. B. Oberdorf, Kriegstetten usw.
[42]) Solothurn, Lüßlingen,Bolken, Lohn, O.-Gerlafingen, Härkingen u. Rickenbach.
[43]) Luterbach, Egerkingen, Kestenholz, Neuendorf.
[44]) z. B. Grenchen, Balsthal, Olten, usw. unzulässig!
[45]) Goßliwil, Gempen, Hochwald, Bez. Dorneck; unzulässig!
[46]) Luterbach, Egerkingen, Kestenholz, Neuendorf.
[47]) z. B. Solothurn, Grenchen, Derendingen, Balsthal, Neuendorf, Dornach.
[48]) z. B. N.-Erlinsbach, Gunzgen, Biberist, Laupersdorf, Lüßlingen . . .
[49]) Feldbrunnen, Selzach.
[50]) z. B. Aetingen, Lostorf, Rodersdorf . . .
[51]) Schnottwil.
[52]) Herbetswil, vgl. Note [24]).
[53]) Brunnethal.
[54]) Unterramsern, Mühledorf.

	nach Reglementen	
Handschriften und Warenvorratsschulden	1	[55])
Schulden auf Fahrhabe und Warenvorräte	1	[56])
die verzinslichen laufenden Schulden	1	[57])

[58])

In den meisten Gemeinden werden die laufenden Schulden (Zinsen aller Art) vom Einkommen, nicht vom Vermögen abgezogen. 19 Gemeindesteuer-Reglemente haben die Bestimmung aufgenommen, daß «laufende Schulden aller Art, laufende Rückstände, z. B. verfallene Zinsen, Arbeitslöhne, Haushaltungskosten, Arzt- und Apotheker-Rechnungen nicht als Schulden abgerechnet werden dürfen.» Die meisten Gemeindesteuerreglemente enthalten keine Bestimmung über die Bewertung der Schulden; es sind in diesem Falle die für die Bemessung von Forderungen als Steuerobjekt maßgebenden Grundsätze anwendbar [59]); Solothurn sagt, daß die Schulden zum Nominalwert zu berücksichtigen seien [60]).

c). Der Zeitpunkt der Bemessung.

Die Höhe des Vermögens ändert sich im Laufe der Zeit. Deshalb muß das Gemeindesteuerreglement einen bestimmten Zeitpunkt für die Bemessung des Vermögens angeben. Es wird in den meisten Gemeinden auf den Beginn des Steuerjahres abgestellt. Solothurn z. B. bestimmt: «Maßgebend für das steuerbare Vermögen und die Schulden ist der Stand zu Beginn des Steuerjahres oder zu Beginn der Steuerpflicht, wenn diese später eintritt. Bei Steuerpflichtigen, welche zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet sind, wird auf die in das Vorjahr fallende Bilanz abgestellt [61]). Aehnliche Bestimmungen enthalten mehrere Gemeinden [62]).

Die ORK wendet in den Fällen, wo ein Reglement keinen Zeitpunkt angibt, § 14 StStG analog an, der für das Vermögen auch auf den Beginn des Steuerjahres abstellt [63]).

Andere Reglemente stellen auf den Stand des Vermögens zur Zeit der Taxation ab [64]).

3. DIE EINKOMMENSBEMESSUNG.

Auch bei der Einkommensbemessung handelt es sich darum, die

[55]) Wolfwil.
[56]) Recherswil.
[57]) Gänsbrunnen.
[58]) Bericht des Finanz-Dep., III., S. 55 ff.
[59]) Blumenstein I 230.
[60]) Solothurn § 8 Abs. 7.
[61]) Solothurn § 8 Abs. 8.
[62]) Derendingen, Grenchen, Hägendorf, Hersiwil, Winistorf, Matzendorf, Egerkingen, Nunningen, Kleinlützel, O.-Gerlafingen.
[63]) ORK 1931, VI. B., Nr. 19, S. 42.
[64]) Mümliswil § 19.

Bemessungsfaktoren, die zulässigen Abzüge vom Roheinkommen, das Zeitmoment in Betracht zu ziehen.

Eine Gemeinde erklärt zum vornherein nur 80 % des Einkommens steuerpflichtig (Nuglar-St. Pantaleon) [65]).

a). Die Bemessungsfaktoren.

Die Bemessungsfaktoren spielen bei der Einkommensteuer nicht eine so große Rolle wie bei der Vermögensteuer. Denn in den meisten Fällen besteht das Einkommen in barem Geld und kann daher einfach abgezählt werden. Noch einfacher ist es bei den Dienstboten der Gemeinde Bättwil; für sie ist eine fixe Einkommensteuer angenommen; sie bezahlen an Personal- und Lohneinkommensteuer pro Monat 80 Rp. [66]). Schwierigkeiten bieten sich nur beim Naturaleinkommen, das sich infolge der Verhältnisse kaum in Geld umrechnen läßt; also etwa der Mietwert eigener Wohnungen, oder der Mietwert von Amtswohnungen, der Wert freier Kost, Heizung, Beleuchtung usw., ferner jener Ertrag der Landwirtschaft, der zum Unterhalt der Familie verwendet und nicht auf den Markt gebracht wird.

Für den *Mietwert eigener Wohnungen* haben nur wenige Gemeinden Bemessungsgrundlagen aufgesellt; 4 Gemeinden verlangen Berücksichtigung des Gebäudewertes, der Größe und Art der Wohnung, 5 Reglemente stellen «auf die örtlichen Verhältnisse ab», d. h. auf die durchschnittliche Höhe der Mietzinse am betr. Ort. 6 Gemeinden haben einen minimalen und einen maximalen Betrag festgesetzt, wobei die Minima zwischen 100—200, die Maxima zwischen 200—600 Fr. sich bewegen. 1 Reglement bestimmt den Mietwert prozentual zur Katasterschatzung [67]). «Wenn aber auf die Schatzung des Hauses abgestellt werden will, so kann natürlich nur der Teil berücksichtigt werden, der der selbstbewohnten Wohnung entspricht» [68]).

Von größter Bedeutung war im Kt. Solothurn von jeher die Bemessung des *Landwirtschaftsertrages.* Bei den Landwirten kann im allgemeinen nicht, wie bei andern Betrieben, auf die Buchhaltung abgestellt werden. Es muß mit Hilfe einer Fiktion der Landwirtschaftsertrag annähernd bestimmt werden. Die soloth. Gemeinden stellen fast alle auf die Katasterschatzung ab; der Landwirtschafsertrag wird in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Prozentsatz zur Schatzung angenommen. Und zwar handelt es sich bei dem so errechneten Betrag «um einen durchschnittlichen Jahresnetto-

[65]) Nuglar-St. Pantaleon § 10.
[66]) Bättwil § 13.
[67]) ORK 1929, IV. B., Nr. 22, S. 45.
RB 1905, S. 178, RRP. Nr. 673.
RB 1923, S. 265, RRP. Nr. 2254.
[68]) RB 1922, S. 208, RRP. Nr. 6681.

ertrag» [69]). 117 Gemeinden bemessen den Landwirtschaftsertrag in % der Katasterschatzung; davon haben 37 Gemeinden einen fixen Prozentsatz, der sich zwischen 4 % als unterster und 15 % als oberster Grenze bewegt. 80 Gemeinden hingegen wählen einen variablen Prozentsatz; es gibt Gemeinden, die den Ertrag zu 7—8 % einschätzen, und solche, die ihn zu 13—16 % bewerten [70]). 3 Gemeinden besteuern den tatsächlichen Nettoertrag der Landwirtschaft [71]).

6 Gemeinden berechnen bestimmte Beträge pro a, ha, oder Jucharte. Solothurn behandelt das landwirtschaftliche Einkommen als gewerbliches und schreibt keine spezielle Besteuerung vor.

Das Normalsteuerreglement von 1881 hat vorgeschlagen: «Als Reinertrag der Landwirtschaft sind 30 % der Schatzung des vom Besteuerten bebauten Landes zu berechnen». Diese Berechnung bezog sich aber auf die alte Schatzung. Auch das StStG hat auf die Katasterschatzungen abgestellt und seinen Einfluß auch in dieser Hinsicht auf die Gemeinden nicht verfehlt [72]). Im Jahre 1906 verwies der RR darauf, daß in 90 Gemeindesteuerreglementen der Ertrag in % der Schatzung ausgedrückt werde. Bei der Nachbildung des StStG gingen aber die Gemeinden nicht immer konsequent vor, indem für die Berechnung des landwirtschaftlichen Erwerbes mehrfach ein zu tiefer Prozentsatz aufgestellt wurde [73]). Denn nach dem StStG wurde nicht nur das Einkommen aus der landwirtschaftlichen Berufstätigkeit (vgl. GG § 78 c.) besteuert, sondern dazu auch der Vermögensertrag, das fundierte Einkommen aus der Landwirtschaft. Der RR vertrat deshalb den Standpunkt, daß, wenn schon eine Gemeinde nach dem StStG den Ertrag des Vermögens als Einkommen besteuert, ein etwas höherer Prozentsatz der Schatzung eingestellt werden müsse. 5 % genügen nicht, weil sonst nach Abrechnung des zu 3—4 % zu veranschlagenden Ertrages der Grundstücke, resp. nach Abzug der Schulden- oder Pachtzinse für den Ertrag der Arbeit noch ca. 1—2 % verbleiben würden, was in allen Fällen zu wenig sei [74]).

«Die Rentabilität der Landwirtschaft hängt außer von den vorhandenen Betriebsmitteln auch ab von dem allfälligen Aufwand für fremde Arbeitskräfte. Mit Berücksichtigung dieses Faktors erscheint es gerechtfertigt, daß, ähnlich wie bei der Staatssteuer, für die Berechnung des Reinertrages nicht in allen Fällen der gleiche Prozentsatz der Katasterschatzung zu Grunde gelegt werde. Je nach-

[69]) RB 1922, S. 206, RRP. 856, vgl. unten b). Abzüge, ferner: ORK 1929, IV. B., Nr. 27, S. 51.
[70]) z. B. N.-Gösgen, 12—16 % in Feldbrunnen, Biberist, Burgäschi.
[71]) z. B. Kyburg, Lostorf.
[72]) § 15 VVO zum StStG.
[73]) RB 1906, S. 194.
[74]) RB 1904, S. 89, RRP. Nr. 664; vgl. ferner: RB 1902, S. 118, RRP. Nr. 1389, 2978. RB 1905, S. 175, RRP. Nr. 1383.

dem die landwirtschaftliche Arbeit durch eigene Arbeitskräfte besorgt wird, oder bezahlte fremde Arbeiter beigezogen werden müssen, ist ein höherer oder tieferer Prozentsatz anzuwenden. Schon aus diesem Grunde geht es nicht an, den eigentlichen Landwirten durchwegs 9 %, den die Landwirtschaft nur nebenbei betreibenden «Arbeitern» gleichmäßig 6 % Ertrag zu berechnen. Ebensowenig ist es zulässig, den Landwirten für die ihnen allfällig zur Verfügung stehenden Arbeitskräfte, Söhne, Töchter etc., noch eine besondere Erwerbseinnahme in Rechnung zu setzen, weil der Gegenwert derselben im höhern Prozenzsatz zum Ausdruck kommt.» [75]) [76])

In einem Entscheid von 1923 wies der RR darauf hin, daß eine prozentuale Bewertung des Landwirtschaftsertrages nach der Katasterschatzung nur gegen den vorgenommen werden könne, der das Land selber bewirtschaftet; der Verpächter muß als Liegenschaftsertrag den Pachtzins versteuern [77]). Das unfundierte Einkommen aus der landwirtschaftlichen Berufstätigkeit und das fundierte Einkommen aus der Landwirtschaft fallen auseinander bei der verpachteten Liegenschaft, während sie sonst immer zusammen errechnet werden. Der Verpächter erhält den Vermögensertrag in Form des Pachtzinses, der Pächter den ganzen Landwirtschaftsertrag minus Pachtzins-Arbeitsertrag [78]). In einem Entscheid sagt der RR: «Die Berechnung des landwirtschaftlichen Ertrages erfolgt nach den meisten Gemeindesteuerreglementen analog dem StStG prozentual nach der amtlichen Katasterschatzung des bewirtschafteten eigenen oder gepachteten Landes. Der RR hat bisher in den Reglementen, welchen das Staatsteuersystem zugrunde liegt (Besteuerung aus Vermögen und Arbeit) als Maximum 12 % zugelassen. In letzter Zeit haben nun mehrere Gemeinden höhere Ansätze beschlossen.» [79])

«Es sei festgestellt, daß in Zukunft bei der prozentualen Berechnung des Landwirtschaftsertrages die Zuschläge zur amtlichen Schatzung, soweit sie für die landwirtschaftlichen Grundstücke den Ertragswert zur Grundlage haben, mitberücksichtigt werden dürfen» [79]). Doch will der RR an der obern Grenze von 12 % festhalten. Diejenigen Gemeinden hingegen, die zur bestehenden kantonalen amtlichen Katasterschatzung keine Zuschläge machen, sind berechtigt, den landwirtschaftlichen Ertrag mit maximal 15 % der Schatzung zu berechnen, je nach der durchschnittlichen Landschatzung einerseits und den Ertragsverhältnissen anderseits in der betr. Gemeinde [79]). Bei den variablen Prozentsätzen besteht ein gewisser Spielraum für die StK., innerhalb welchem sie verschiedene

[75]) RB 1906, S. 193, RRP. Nr. 862; vgl. ferner:
RB 1901, S. 177, RRP. Nr. 2884.
[76]) RB 1925, S. 272, RRP. Nr. 1060; ORK 1925/26, I. Ber., S. 29, N. 117.
[77]) RB 1923, S. 265. RRP. Nr. 2214; ORK 1925/26, I. Ber., S. 39, Nr. 16.
[78]) ORK 1928, II. B., Nr. 11, S. 23.
[79]) RRB vom 7. Mai 1918, A.S. 1916/18, S. 1102.

Umstände berücksichtigen muß; die StK. hat dabei auf alle Verhältnisse Rücksicht zu nehmen, z. B. auf die Lage der Liegenschaft, Fruchtbarkeit, Parzellierung, Absatzmöglichkeit usw. [80]).

Einige Reglemente verweisen noch auf besondere Gesichtspunkte für die Berechnung des Landwirtschaftsertrages. Die 2 Gemeinden Bellach und Winznau haben die von der ORK vertretene Ansicht, daß das «landwirtschaftliche Einkommen auch nach andern Gesichtspunkten berechnet werden könne, wenn die Berechnung nach Prozenten der Katasterschatzung einen offensichtlich unrichtigen Betrag ergibt,» als Vorschrift in ihre Reglemente aufgenommen, ohne aber diese Gesichtspunkte näher zu umschreiben. — Auch andere Sonderbestimmungen finden sich in den Steuerreglementen, z. B. Zuschläge für miterwerbende Familienglieder (6 Gemeinden), besondere Berücksichtigung der Stückzahl des Viehes auf den Sennbergen (2 Gemeinden) [81]), Reduktion des Prozentsatzes in Fehljahren (2 Gemeinden). Ueber die Bemessung des *Forstertrages* haben 35 Gemeinden keine besondern Bestimmungen aufgenommen; in 94 Gemeinden [82]) wird der Forstertrag nach Prozenten der Katasterschatzung berechnet, wovon 82 Gemeinden [83]) feste Ansätze haben, die übrigen variable Ansätze. Es handelt sich dabei immer um den Nettoertrag des Waldes, in dem Unterhaltskosten usw. schon mitverrechnet sind [83]). 3 Gemeinden machen einen Zuschlag pro Jucharte zur Bemessung des Forstertrages [84]).

In einer Gemeinde wird der Reinertrag der *Kiesgruben* zu Fr. 2.— pro m^3 vom gewonnenen Material (Kies und Sand) als Erwerb in Anschlag gebracht [85]).

Besondere Grundsätze der Einkommensbemessung gelten für die *Liegenschaften*reingewinnsteuer [86]). So kann z. B. der Geldentwertung bei der Bemessung der Liegenschaftengewinne nicht Rechnung getragen werden [87]).

Eine rein fiktive, steuerrechtlich anfechtbare Art der Einkommensbemessung stellt auf den Aufwand des Steuerpflichtigen ab. Diese Bestimmung, die sich in der VVO zum StStG § 12 findet, ist auch in einigen Gemeindesteuerreglementen enthalten, oft nur als subsidiäre Formel, daß das Einkommen keinesfalls geringer angeschlagen werden dürfe, als der Aufwand betrage [88]), wobei allerdings der Nachweis vorbehalten bleibt, daß der Aufwand zum Teil aus dem Vermögen bestritten wurde.

---

[80]) ORK 1927. II. B., Nr. 13, S. 26.
[81]) z. B. Selzach.
[82]) z. B. Derendingen, Zuchwil, Breitenbach, usw.
[83]) z. B. Eppenberg-Wöschnau 0,5 %; Winistorf 12 %.
[84]) z. B. Hauenstein, Wisen.
[85]) Vgl. Bericht des Finanz-Dep., III. Teil., S. 84.
[86]) Vgl. oben § 14 Z. 2. c). dd).
[87]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 18, S. 46.
[88]) z. B. Solothurn § 13; Gretzenbach, N.-Gösgen, usw.

Einzelne Gemeinden enthalten auch die Regel des § 12 der VVO zum StStG: «Mangels bestimmter Anhaltspunkte bezüglich des Einkommens eines Steuerpflichtigen ist dasselbe einerseits nach dem Umfang und der Rentabilität der in Frage stehenden Geschäftsbranche, und anderseits nach dem mutmaßlichen Aufwand des Steuerpflichtigen in gleichem Verhältnis belastet wird, wie ein anderer mit bekanntem Einkommen» [89]).

b). Die Abzüge.

Es wird bei der Einkommensteuer nicht auf das Bruttoeinkommen, sondern auf das Reineinkommen, d. h. auf die Summe derjenigen Einnahmen, welche dem Inhaber zur wirklichen Verwendung zur Verfügung stehen ohne Antastung seines Vermögens [90]), abgestellt. Das setzt voraus, daß vom Gesamteinkommen gewisse Aufwendungen des Steuerpflichtigen abgezogen werden. Zwar enthalten die Gemeindesteuerreglemente nicht immer alle abzugsberechtigten Posten; wenn sie aber auf das Reineinkommen abstellen, so werden ihnen die nach dem StStG zulässigen Abzüge doch zuerkannt werden [91]).

aa) Die Gewinnungskosten.

Gewinnungskosten sind jene Aufwendungen, die jemand machen muß, um sein Einkommen zu erzielen [92]). Sie sind verschieden je nach der Art des Einkommens. Sie kommen hauptsächlich im Zusammenhang mit dem Erwerbseinkommen vor. Sie werden in den Reglementen gewöhnlich Geschäfts- oder Berufsunkosten genannt; einige Reglemente bringen nebst oder statt einer Definition abschliessende oder beispielsweise Aufzählungen; die Beschaffungskosten für Rohmaterialien, der Lohn der Arbeiter und Angestellten, Pacht- und Mietzinse, für Objekte des Geschäftsbetriebes, Auslagen für den Unterhalt der Gebäude usw.

In den meisten Gemeinden (20 Gemeinden) finden die Zinsen, Schuldenzinsen, Hypothekenschuldenzinse, Miet-, Pacht- und Schleißzinse, Abzug.

Einzelne Gemeinden lassen die Mietzinse nicht zum Abzug zu. Nach 1 Reglement sind nur ¾, nach 2 andern nur 80 % der Pachtzinsen abzugsberechtigt; in einer Gemeinde sind als Pachtins 5 % der amtlichen Schatzung abzugsberechtigt. «In einer Gemeinde können die Schuld-, Pacht- und Schleißzinse nur vom Haus- und Landertrag abgezogen werden. Mehrere Gemeinden lassen nur die Zinsen für die nicht ganz zum Abzug zugelassenen Hypothekenschulden

[89]) z. B. Winznau § 15 h.
[90]) Blumenstein I 235.
[91]) §§ 13, 14, 17 VVO zum StStG; Blumenstein I 235.
[92]) Blumenstein I 236.

vom Einkommen abrechnen. In vielen Reglementen ist besonders erwähnt, daß nur die Pacht- und Mietzinsen für Objekte des Geschäftsbetriebes verstanden sind.» [93]) [94]) In einzelnen Gemeinden wird der Abzug der Schuld- und Pachtzinse, sofern nichts anderes nachgewiesen ist, zu einem bestimmten Prozentsatz verrechnet [95]). Nach der ORK sind die Schuldenzinsen unbedingt zum Abzug zu bringen, wenn das Steuerreglement das Reineinkommen erfassen will, selbst wenn das Reglement den Schuldenzinsenabzug nicht ausdrücklich vorsieht [96]).

Dieser Abzug der Schulden- und Pachtzinse ist natürlich nur zulässig, wo, in Anlehnung an das StStG, die Gemeinde auch den Ertrag des Vermögens als Einkommen besteuert; er ist unzulässig bei den 11 Gemeinden, welche nach dem GG nur das Einkommen aus der Berufstätigkeit besteuern [97]).

Unter den Begriff von Berufs- oder Betriebsunkosten fällt auch ein vom Geschäftsgewinn unabhängiger, zum voraus festgesetzter Warenrabatt; Voraussetzung ist dabei allerdings, daß es sich nicht um eine auf Mitgliedschaftsrechten begründete Verteilung des Reingewinnes an Genossenschafter, d. h. um eine Umgehung des Einkommens handelt, sondern um eine im Interesse des Geschäftes, der Reklame, der Kundenwerbung liegende Maßnahme [98]).

3 Gemeinden haben den Grundsatz in ihre Reglemente aufgenommen, daß Genossenschaften, die auf Warenbezügen oder Warenlieferungen Rückerstattungen gewähren, diese Rückerstattung vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen können. Eine Gemeinde gewährt diesen Vorteil auch Detailgeschäften [99]). Solothurn erklärt diese Rückerstattung zur Hälfte frei [100]).

Dazu führt das BG aus: «Verfolgt ein Konsumverein den Zweck, in seinen Verkaufsläden nicht nur an seine Mitglieder, sondern an Jedermann Waren abzugeben, so ist es Willkür, wenn der den Käufern nach dem System der sog. Einkaufskarten zurückvergütete Rabattbetrag bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens (Reinertrages) der Genossenschaft nicht zu ihren Betriebsausgaben oder Geschäftsunkosten gerechnet wird.» [101])

Als weitere Beispiele abzugsberechtigter Gewinnungskosten dienen: Von einem Kostgeld als Einkommen des Kostgebers darf der

[93]) Bericht des Finanz-Dep., III. T., S. 97.
[94]) z. B. Derendingen § 14 g.
[95]) z. B. in Welschenrohr 5 %.
[96]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 16, S. 43.
ORK 1931, VI. B., Nr. 13, S. 29.
[97]) RB 1905, S. 178, RRP. Nr. 674.
RB 1905, S. 178, RRP. Nr. 3706.
[98]) ORK 1930, V.Ber., Nr. 18, S. 28 f.; vgl. BG 53, I, 1.
[99]) Vgl. Bericht des Finanz-Dep., III. Teil, S. 96; z. B. Biberist § 12.
[100]) Solothurn § 12.
[101]) BG 53, I, 1 ff.; i. S. Konsumgen. Derendingen c/ Einwohnergemeinde.

Einkaufswert der konsumierten Nahrungsmittel als Gewinnungskosten abgezogen werden [102]).

Vom Ertrag der Miet- und Pachtzinsen können die Unterhaltskosten für das betr. Objekt abgezogen werden [103]).

Ein Zuchtstierhalter darf von der ihm von der Gemeinde bezahlten Entschädigung die Fütterungskosten abziehen [104]).

Als Berufsunkosten unselbständig Erwerbender dürfen vom Einkommen abgerechnet werden «die Fahrkartenabonnemente zum Zwecke des Berufes» in 2 Gemeinden [105]), in einer weitern Gemeinde, wenn sie einen Betrag von Fr. 50.— bis Fr. 200.— erreichen. Dem gleichen Zweck dienen zum vornherein festgestellte abzugsberechtigte Beträge in 5 Gemeinden; z. B. «wer sein Einkommen auswärts erwirbt, hat Berechtigung auf Abzug von 20 % des Lohnes bis Fr. 400.—; oder auf Abzug von Fr. 500.—, Fr. 600.— usw.».

6 Gemeinden enthalten Bestimmungen, wonach persönliche Leistungen des Steuerpflichtigen nicht zu den abzugsberechtigten Gewinnungskosten gezählt werden dürfen [106]) Als solche werden etwa genannt: Haushaltungskosten, persönliche Auslagen, Wohnungsmiete, Dienstbotenlöhne, Steuern und übrige Ausgaben, die nicht eigentliche Geschäftsunkosten sind.

Wenn der Wald in Prozenten der Katasterschatzung bemessen wird, dann ergibt diese Bemessung den Nettoertrag, und es dürfen deshalb Gehälter, Verwaltungsunkosten, Hauerlöhne, Wegunterhalt, Bannwartlöhne usw. nicht nochmals abgezogen werden [107]).

Häufig ist in den Steuerreglementen ein Abzug für Gebäudeunterhaltskosten vorgesehen; in 4 Gemeinden können 1 %, in 1 Gemeinde 2 %, in 1 Gemeinde ½ % der Brandversicherungssumme, in 6 Gemeinden 10 %, in 1 Gemeinde 20 % vom Ertrag der Mietzinsen abgezogen werden als «Unkosten für den Unterhalt der Gebäude». Es handelt sich dabei um Unkosten, die eher dem Ertragseinkommen gegenüberstehen; sie sind trotzdem abzugsberechtigt.

Wenn aber ein jährlich gleicher Abzug in Prozenten der Brandversicherungssumme vorgesehen ist, so können Gebäudeunterhaltskosten eines Jahres, auch wenn sie mehr als die abzugsberechtigten Prozente betragen, nur bis zu der im Reglement vorgesehenen Höhe abgezogen werden [108]).

Nach einem Reglement können die Unkosten für den laufenden Unterhalt vom Ertrag der Mietzinse abgezogen werden. Eine Ge-

[102]) RB 1905, S. 176, RRP. Nr. 19.
[103]) RB 1908, S. 215, RRP. Nr. 2972.
[104]) RB 1905, S. 176, RRP. Nr. 20.
[105]) Vgl. Oensingen § 8 f.
[106]) z. B. Oensingen § 8 g; N.-Erlinsbach § 10.
[107]) RB 1922, S. 206, RRP. Nr. 856;
ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 16, S. 43.
[108]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 10, S. 28.

meinde läßt «die Unterhaltskosten einer Liegenschaft oder eines Gebäudes im wirklich verausgabten Betrag, mindestens aber 1 % und höchstens 2 % des Steuerwertes zu».

«Die Gebäudeunterhaltskosten müssen deshalb zum Abzug zugelassen werden, weil das zur Erlangung des bezüglichen Einkommens notwendige Ausgaben sind, die deshalb unter dem Reineinkommen nicht figurieren dürfen» [109]).

Die ORK hat in einem Entscheid sogar ausgesprochen, daß der Abzug der Gebäudeunterhaltskosten in der Höhe von 1 % der Brandassekuranzschatzung bei der Reineinkommensbesteuerung anwendbar sei, auch wenn das Reglement diese Bestimmung nicht ausdrücklich enthalte [110]). Die ORK ging dabei von der Erwägung aus, «daß bei Nichtgewährung dieses Abzuges das dem Gemeindesteuerrecht zugrunde liegende Prinzip der Reineinkommensbesteuerung verletzt würde, indem ein Betrag versteuert würde, der das reine Einkommen übersteigt». Bei Landwirtschaftsbetrieben jedoch, deren Ertrag nach Prozenten der Katasterschatzung bemessen wird, ist damit schon der Nettoertrag gegeben, «von dem als allgemeine Einkommensabzüge nur das Existenzminimum und die Schuldenzinsen abgerechnet werden können, nicht aber der bereits verrechnete Gebäudeunterhalt und die übrigen Unkosten des Betriebes» [110]).

Eine Pensionsinhaberin kann vom Einkommen die Kosten für Unterhaltung der Gebäude und des Gartens und für die Heizung abziehen [111]).

Auch beim Zuwachsgewinneinkommen müssen vom erzielten Erlös alle zur Erhaltung, Instandhaltung, Verbesserung gemachten Aufwendungen abgezogen werden [112]). Von den 83 Gemeinden, die überhaupt die Liegenschaftengewinnsteuer regeln, entlehnen die meisten die Bestimmungen des § 14 a der VVO zum StStG; danach und nach den Reglementen sind abzugsberechtigt «die in der Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung an Boden oder Gebäuden gemachten außerordentlichen Aufwendungen, welche zur Mehrung des Wertes der Liegenschaft beigetragen haben, so die Kosten bezw. Beiträge für Bodenverbesserungen, Weganlagen, Kanalisationen, Neu- und Umbauten, Wasser-, Licht- und Gasversorgungen» [113]).

Aehnliche Bestimmungen haben 29 weitere Reglemente; eine Gemeinde nimmt von den abzugsberechtigten Unkosten diejenigen für Wasser- und Lichtinstallationen aus. In allen Gemeinden, deren Reglemente nur ungenaue oder gar keine Bestimmungen über die

[109]) ORK 1931, VI. B., Nr. 28, S. 53;
RB 1903, S. 108, RRP. Nr. 3154.
[110]) ORK 1929, IV. B., Nr. 27, S. 51.
[111]) ORK 1927, II. B., Nr. 22, S. 42.
[112]) Blumenstein I 237.
[113]) § 14 VVO zum StStG. und 28 Steuerreglemente.

Bemessung der Liegenschaftengewinnsteuer haben (23 Gemeinden), gelten die Normen von § 14 a der VVO zum StStG [114]).

Nicht abzugsberechtigte Aufwendungen sind hingegen Verkaufsprovisionen, Honorare, Vermittler- oder Anwaltsentschädigungen [115]). Demgegenüber hat das BG festgestellt, daß es Rechtsverweigerung sei, «wenn bei der Veranlagung des beim Verkauf einer Liegenschaft erzielten Kapitalgewinnes zur Einkommensteuer in einer solothurn. Gemeinde (Trimbach) der Abzug der für die Vermittlung des Verkaufs geschuldeten Provision nicht zugelassen wird» [116]) [117]).

Ueber die Abzugsberechtigung von andern Aufwendungen hat die ORK noch eine Reihe von Entscheiden veröffentlicht [117]).

«Nach der neuern Praxis der ORK, die der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, beschränken sich die zulässigen Abzüge bei Liegenschaftengewinnen nicht bloß auf die wertvermehrenden Aufwendungen, sondern es müssen auch alle andern Auslagen, ohne welche der Reingewinn nicht in der jeweiligen Höhe hätte erreicht werden können, und die nicht schon, wie z. B. die Reparaturen, vor dem Verkauf alljährlich bei der ordentlichen Steuerveranlagung berücksichtigt worden sind, in Abzug gebracht werden». Darunter fällt z. B. der Auskauf einer Liegenschaft von einem Wohn- und Nutznießungsrecht [118]).

Wenn ein Steuerpflichtiger «seine Familienangehörigen, die in seinem Betrieb mitarbeiten, in Geld oder durch Gewährung von Unterhalt entschädigt, so kann er die dafür ausgelegten Beträge als Gewinnungskosten behandeln» [119]). (Ausgenommen unmündige Kinder und Ehefrau.) Die betr. Familienangehörigen müssen aber ihrerseits ihre Entschädigungen als Einkommen versteuern. Diese Regelung ist in einigen Gemeinden vorgesehen [120]).

Die in den meisten Reglementen vorgesehenen Abzüge für Miterwerbende sind hingegen nicht Gewinnungskosten, sondern Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht [121]).

Wenn ein Abzug für die Verzinsung des eigenen Betriebsvermögens als Gewinnungskosten im Reglement nicht vorgesehen ist, «so darf diese Lücke trotz ihrer Systemwidrigkeit nicht aus Billigkeitsgründen durch die Praxis ausgefüllt werden» [122]).

---

[114]) ORK 1931, VI. B., Nr. 19, S. 42.
[115]) RB 1925, S. 271, RRP. Nr. 4564, 4565.
ORK 1927, II. B., Nr. 27, S. 55.
[116]) BG 55, I, 1.
[117]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 18, S. 46.
ORK 1928, III. B., Nr. 20, 21, S. 46/47.
ORK 1931, V. Ber., Nr. 27, S. 46.
[118]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 27, S. 46.
[119]) Blumenstein I 239.
[120]) z. B. Aetingen, Balm b/M., Brügglen, Kyburg, Holderbank, Oberbuchsiten, Wolfwil, Däniken, Wangen, usw.
[121]) Vgl. unten Z. 5 dieses §.
[122]) Blumenstein I 241.

bb). Die Abschreibungen.

«Die steuerrechtliche Abschreibung stellt begrifflich einen nach ausdrücklicher Gesetzesvorschrift zulässigen Abzug vom Roheinkommen dar, der zum Ausgleich und im Umfang der Wertverminderung erfolgt, die das einer Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während einer bestimmten Zeitspanne erleidet» [123]). Abschreibungen als Abzüge vom Einkommen werden nur in den neuern Gemeindesteuerreglementen der industriellen Gemeinden vorgesehen [124]). In den Gemeinden, welche auf die VVO zum StStG verweisen, finden die §§ 13 und 17 Anwendung.

Abschreibungen sind beim Erwerbs- und Ertragseinkommen möglich, und zwar auf Privatvermögen wie auf Betriebsvermögen. Meist jedoch sind die Abschreibungen auf die kaufmännischen, industriellen oder gewerblichen Betriebe beschränkt (geschäftsmäßig begründete Abschreibungen) [125]). Allein auch im Kanton Solothurn gibt es Gemeinden, welche Abschreibungen an allen Vermögensobjekten schlechthin zulassen [126]).

«Gegenstand der Abschreibung kann jede Art von Vermögensstücken bilden: Grundstücke, körperliche bewegliche Sachen, Forderungen, Immaterialgüterrechte» [127]), sofern das Reglement nicht besondere Beschränkungen vorsieht.

Liegenschaften können nicht Gegenstand von Abschreibungen sein nach der soloth. Praxis.

«Der Schatzungswert der Liegenschaften ist ein feststehender. Die Verwendung eines Teils des Reingewinnes zu Abschreibungen auf dem Bilanzwert der Liegenschaft begründet steuerrechtlich keine abzugsberechtigte Abschreibung» [128]). Ein späterer Entscheid besagt: «Da für die Besteuerung die amtliche Schatzung maßgebend ist, sodaß bei Abschreibungen unter die amtliche Schatzung entsprechende Zuschläge zu machen sind, muß konsequenter Weise auch der verlangte Abzug als Differenz zwischen Schatzung und Bilanzwert gestattet sein» [129]), wenn nämlich der Bilanzwert gewisser Liegenschaften deren amtliche Schatzung übersteigt.

Der Grund der Abschreibung muß in einer tatsächlich eingetretenen Wertverminderung des betr. Objektes liegen; es darf sich nicht um fiktive Angaben zur Umgehung der Steuerpflicht handeln. Mehrere Reglemente verlangen ausdrücklich als Voraussetzung für

[123]) Blumenstein I 241.
[124]) z. B. Solothurn, Grenchen, Derendingen, N.-Gerlafingen, Balsthal, O.-Buchsiten Hägendorf, Olten, Schönenwerd, Trimbach, Winznau, etc.
[125]) z. B. Solothurn, Grenchen, Balsthal, Schönenwerd usw.
[126]) z. B. Olten, Derendingen, usw.
[127]) Blumenstein I 242.
[128]) RB 1901, S. 175, RRP. Nr. 117; vgl. ferner RB 1893, S. 144, RRP. 2251.
[129]) RB 1913, S. 154, RRP. Nr. 5063.

eine Abschreibung, daß «sie durch die tatsächliche Entwertung begründet sei» [130]). Auch die Praxis hat dieses Erfordernis aufgestellt: «Es muß in jedem konkreten Fall zuerst untersucht werden, ob die Abschreibung erfolgt sei infolge wirklicher Entwertung des betr. Vermögensobjektes; in diesem Falle ist die abgeschriebene Summe vom steuerpflichtigen Reinerwerb in Abzug zu bringen» [131]).

«Bahnunternehmungen müssen bundesrechtlich ihre Abschreibungen für eingetretene Entwertungen der Bahnanlage in Form von Einlagen in den Erneuerungsfond vornehmen. Dieser Erneuerungsfond repräsentiert somit . . . die ordentlichen Abschreibungen, die nach konstanter Praxis der Besteuerung nicht unterliegen.» [132])

«Abschreibungen sind zulässig bei zweifelhaft gewordenen Forderungen infolge von Preisrückgängen, bei im Wert gesunkenen Vorräten, an fertigen Waren oder Rohmaterialien, infolge neuer Erfindungen oder aus andern Gründen wertlos gewordenen Maschinen und maschinellen Einrichtungen. Dies trifft aber nicht zu auf den Abschreibungen von den amtlich geschätzten Grundstücken und Gebäuden.» [133]) Die Wertverminderung, welche eine Abschreibung begründen soll, muß im Laufe der Abschreibungsperiode, d. h. in der Zeit, während deren das zu versteuernde Einkommen erzielt wurde, eingetreten sein. «Eine Nachholung von in frühern Jahren unterlassenen Abschreibungen stände mit dem Wesen der letztern in Widerspruch, da die Abschreibung einer Verminderung des in einem bestimmten Zeitraum erzielten Einkommens durch die gleichzeitig eingetretene Vermögensverminderung Rechnung zu tragen hat» [134]).

Ein Entscheid der ORK stellt diese Unzulässigkeit der Nachholung früher unterlassener Abschreibungen fest; es können nur Abschreibungen im Maß der tatsächlichen Entwertung während des Steuerjahres berücksichtigt werden [135]).

Das Maß der Abschreibung muß von Fall zu Fall, je nach der Natur des Objektes, den äußern Umständen sowie der Art und Weise des Betriebes bemessen sein. Durch den Ausdruck: «geschäftsmäßig begründete Abschreibungen», der sich auch in soloth. Gemeinden findet, wird auf die kaufmännische Uebung als Maßstab hingewiesen.

Es ist selbstverständlich, daß die Abschreibungen aufhören müssen, wenn sie 100 % des Wertes erreicht haben (Terminierung). Niedriger gehaltene Terminierungen, die an sich möglich wären, finden sich in den vorliegenden Reglementen nicht.

[130]) z. B. Olten § 8; Derendingen § 14; Grenchen § 124, usw.
[131]) RB 1903, S. 107, RRP. Nr. 1071; RB 1905, S. 175, RRP. Nr. 1384.
[132]) RB 1911, S. 187, RRP. Nr. 3609; vgl. ferner:
RB 1897, S. 141, RRP. Nr. 3107;
ORK 1931, VI. B., S. 28, Nr. 12.
[133]) RB 1893, S. 144, RRP. Nr. 2251.
[134]) Blumenstein I 243.
[135]) ORK 1931, VI. B., Nr. 12, S. 28.

Von Bedeutung ist auch die Wertbestimmung des abzuschreibenden Gegenstandes. Man kann vom Anschaffungswert oder vom Buchwert ausgehen. Der RR hat einen diesbezüglichen Entscheid gefällt: «Der Natur der Abschreibung entspricht der Anschaffungswert. Die Abschreibung soll der tatsächlichen Entwertung der Maschinen entsprechen. Diese Entwertung richtet sich aber nicht nach dem Buchwert, sondern nach dem ursprünglichen Anschaffungswert. Diese Auffassung stimmt auch mit der einschlägigen Literatur überein. (Vgl. Rehm, Bilanzen der A.-G. S. 720 ff.) In diesem Sinne ist die Abschreibung vom ursprünglichen Anschaffungswert gerechtfertigt.» [136]) Die Form der Abschreibung kann «in einer Herabsetzung des betr. Aktivpostens oder Konten in der Bilanz oder in der Schaffung bestimmter Passivposten bestehen» [137]).

cc). Der Abzug erlittener Verluste.

Verlust im steuerrechtlichen Sinne ist «eine Verminderung des Vermögens infolge äußerer Ereignisse, deren Herbeiführung nicht im Willen des Steuerpflichtigen und deren Abwendung außerhalb seiner Macht liegt» [137]). Es handelt sich beim Abzug dieser Verluste «um eine Billigkeitsmaßnahme der Steuergesetzgebung, um die Befreiung eines Teils des Reineinkommens von der Steuer mit Rücksicht auf eine durch Verlust eingetretene Vermögensverminderung» [137]).

Der Abzug des Verlustes muß, um angewendet werden zu können, ausdrücklich im Reglement vorgesehen sein. Eine solche Vorschrift ist nur in 7 Gemeinden ausdrücklich enthalten [138]); die Verluste können aber auch abgezogen werden, wenn das Reglement auf die VVO zum StStG für die Einkommensbemessung abstellt [139]).

Der Verlust kann eintreten durch Zerstörung der Sache, durch innerlichen Verderb, veränderte Konjunktur, Kursrückgang, verfehlte Spekulation, Insolvenz von Schuldern, fällig werdende Bürgschaften, unerlaubte Handlungen dritter Personen (Diebstahl, Unterschlagung, Betrug).

Von den Gemeindesteuerreglementen, welche Verluste berücksichtigen, hat nur Olten [140]) Geschäfts- und Kapitalverluste abzugsberechtigt erklärt, während die andern 6 Gemeinden nur den Abzug von Verlusten aus dem Geschäftsbetrieb zulassen, obschon auch sie auf dem Boden der allgemeinen Einkommenssteuer stehen. Alle Gemeinden, auch Olten, schließen aber vom Abzug aus: Kursrückgänge und «ähnliche Entwertungen von Vermögensgütern»

[136]) RB 1915, S. 149, RRP. Nr. 2192. Vgl. hingegen Blumenstein I 245.
[137]) Blumenstein I 245.
[138]) Grenchen § 12 a; Derendingen § 14 h; N.-Gerlafingen § 14; O.-Buchsiten § 12 a; Hägendorf § 14; Olten § 8 a; Trimbach 12 a.
[139]) § 13 VVO zum StStG.
[140]) Olten § 8 a 4.

(Grenchen fügt bei «Kapitalverluste») [141]). 2 Gemeinden lassen nur die Geschäftsverluste des laufenden Jahres abziehen. Alle genannten Reglemente fügen bei: «Sollten sich die im Steuerjahr erlittenen Verluste höher als der Gesamtbetrag des Einkommens belaufen, so hat der Steuerpflichtige zwar für das betr. Jahr keine Einkommensteuer zu entrichten, allein es darf der Ueberschuß des Verlustes nicht auf ein folgendes Jahr übertragen und vom Einkommen späterer Jahre abgezogen werden». Es ist damit der Grundsatz ausgesprochen, daß der abzugsberechtigte Verlust sich während der Steuerperiode ereignet haben muß. Wo die Abzüge von Verlusten nicht vorgesehen sind (z. B. Solothurn), dürfen sie nicht unter dem Titel «Abschreibungen» doch zugelassen werden, die ORK verkennt diesen Unterschied in einem Entscheid [142]). Die erlittenen Verluste, die abgezogen werden sollen, müssen nachgewiesenermaßen mit dem Geschäftsbetrieb des betr. Jahres in Zusammenhang stehen [143]). Nach der ältern Praxis des RR konnten erlittene Verluste nicht vom Einkommen des betr. Jahres abgezogen werden, sondern nur vom Vermögen [144]). Diese Praxis wurde aber bald aufgegeben. (Vgl. [143]).)

dd). Aufwendungen und Ausgaben zu Gunsten Dritter.

Hier wie bei den Verlusten fehlt es an einem direkten Zusammenhang mit der Einkommenserzielung. Der Steuergesetzgeber gewährt den Abzug dieser Aufwendungen nur aus Billigkeitsgründen; der Abzug kann daher nur zugelassen werden, wenn es im Reglement ausdrücklich vorbehalten ist.

A. Familienrechtliche Unterstützungen.

Es handelt sich um den Abzug von Unterstützungen, die der Steuerpflichtige über den Kreis der in seinem Haushalt vereinigten Familienglieder zu machen hat. Es kommen vertragliche, gesetzliche (ZGB 328) oder durch richterlichen Entscheid begründete Verpflichtungen (Paternitäts- und Scheidungsurteile in Betracht. Im soloth. Gemeindesteuerrecht wird die Berücksichtigung derartiger Leistungen regelmäßig in die sog. Familienabzüge einberechnet [144]). Es wird daher nicht der effektive Betrag der geleisteten Familienunterstützung sondern lediglich der gesetzliche Ansatz des Familienabzuges in Anrechnung gebracht [145]).

In mehreren Reglementen wird ausdrüklich bestimmt, daß Haushaltungskosten nicht abzugsberechtigt sind (12 Gemeinden) [146]); es

[141]) Grenchen § 12 a.
[142]) ORK 1929, IV. B., Nr. 25, S. 47.
[143]) RB 1896, S. 157, RRP. Nr. 2434.
[144]) RB 1893, S. 143, RRP. Nr. 1615.
[145]) Blumenstein I 247.
[146]) z. B. Solothurn, Grenchen, Balsthal, Olten.

erklärt sich auch dies aus den vorgesehenen fixen Abzügen [147]). Der RR hat 2 Mal entschieden, daß vertraglich oder gerichtlich festgestellte Alimentationsbeträge an die geschiedene (bezw. getrennt lebende) Frau, und an die ehelichen Kinder, nicht vom Einkommen in Abzug gebracht werden können. «Es handelt sich dabei um eine familienrechtliche Pflichtleistung, die ebensowenig zum Abzug berechtigt ist, wie andere Aufwendungen für die Familie» [148]).

B. Beiträge an Fürsorgeversicherungen.

Auch diese Beiträge werden aus sozialen Rücksichten zum Abzug zugelassen. In 104 Gemeinden sind sie nicht zulässig, weil im Reglement nicht vorgesehen; von den 28 Gemeinden mit Abzugberechtigung haben 2 Gemeinden [149]) die Höhe des Abzuges nicht begrenzt, während die andern Gemeinden eine Maximalgrenze vorsehen für diese Abzüge:

7 Gemeinden [150]) haben eine Maximalgrenze v. Fr. 200 vorgesehen,
14 Gemeinden [151]) haben eine Maximalgrenze v. Fr. 300 vorgesehen,
4 Gemeinden [152]) haben eine Maximalgrenze v. Fr. 400 vorgesehen,
1 Gemeinde [153]) hat eine Maximalgrenze v. Fr. 500 vorgesehen.

Es können z. B. abgezogen werden die Beiträge an Kranken-, Unfall-, Invaliditäts-, Renten-, Alters-, Hinterbliebenen-, Arbeitslosen-, Haftpflicht-, Lebensversicherungen; sowie an Witwen-, Waisen- und Pensionskassen. Die betr. Formulierungen lauten verschieden in den einzelnen Gemeinden.

C. Zuwendungen an Wohlfahrtseinrichtungen.

Den Betriebsinhabern wird bisweilen ein Abzug der von ihnen freiwillig gemachten Zuwendungen an Wohlfahrtseinrichtungen für ihre Arbeiter und Angestellten gestattet. Dabei ist gewöhnlich verlangt, daß diese Wohlfahrtseinrichtungen verselbständigt werden als Stiftungen, damit der Betriebinhaber damit nicht Steuerhinterziehung bewerkstelligen kann [154]). Ein solcher Abzug ist nur zulässig in der Gemeinde Solothurn, welche in ihrem Reglement für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, sowie für juristische Personen, nicht also für Einzelfirmen, bestimmt, daß vom Bruttoertrag des Vermögens u. a. die Zuwendungen an rechtlich selbständige Fürsorgefonds für eigene Arbeiter (Arbeitnehmer) abgezogen werden können [155]).

[147]) Vgl. unten Z. 5 dieses §
[148]) RB 1916, S. 146, RRP. Nr. 4563; ferner: RB 1913, S. 153, RRP. Nr. 406.
[149]) Egerkingen, Stüßlingen
[150]) z. B. Bettlach, Balsthal, Breitenbach usw.
[151]) z. B. Solothurn, Schönenwerd, Dornach usw.
[152]) z. B. Grenchen, Bolken, Gunzen, Olten usw.
[153]) Winznau.
[154]) Vgl. RB 1909, S. 179, RRP. Nr. 552.
[155]) Solothurn § 10, Abs. 2.

D. Steuern und öffentliche Abgaben.

Zu der Frage der Abzugsberechtigung von Steuern nehmen die meisten Reglemente überhaupt nicht Stellung. Nur 12 Gemeinden haben in ihren Reglementen ausdrücklich bestimmt, daß Steuern vom Einkommen nicht abgezogen werden können [156]).

In den Reglementen, die darüber nichts vorschreiben, gilt, daß Steuern nur abgezogen werden dürfen, wenn «sie zur Erzielung des nunmehr zu versteuernden Einkommens in einem ursächlichen Zusammenhang stehen» [157]).

c). Der Zeitpunkt für die Einkommensbemessung.

Zur Bemessung des Einkommens muß eine bestimmte Zeitdauer, eine Steuerperiode zu Grunde gelegt werden. Man kann dazu in Betracht ziehen: das Vorjahr oder das laufende Steuerjahr, oder den Durchschnitt mehrerer Jahre. Die diesbezügliche Praxis der ORK und des RR, sowie die Bestimmungen der Gemeindesteuerreglemente stimmen fast ausnahmslos überein: Danach werden feststehende Einkommen nach ihrem Betrag für das Steuerjahr, unbestimmte oder schwankende Einkommen nach dem Ergebnis des Vorjahres, besteuert, ev. nach freier Schätzung, wenn die genannten Methoden nicht ausreichen [158]).

Die Schätzung nach dem Einkommen des Vorjahres kann nur angewendet werden, wenn das Einkommen des Steuerjahres aus der gleichen Quelle fließt, wie das des Vorjahres. Andernfalls muß freie Schätzung eintreten.

§ 14 VVO zum StStG, der materiell die gleiche Lösung, wie die genannten Gemeinden enthält, findet Anwendung bei den Gemeinden, die darauf verweisen; ferner wird er von der ORK beim Mangel jeglicher Angabe des Zeitpunktes für die Einkommensbemessung in den Steuerreglementen subsidiär angewandt [159]).

4 der oben genannten Gemeinden stellen für die Bemessung des Einkommens ausschließlich auf die Ergebnisse des Vorjahres ab, «welche als Maßstab für die Besteuerung im Bezugsjahr gelten. Hatte der Steuerpflichtige im Vorjahr noch kein steuerbares Einkommen, so ist dasjenige Einkommen anzugeben und zu versteuern, das gemäß den bestehenden Verhältnissen im Steuerjahr voraussichtlich erzielt wird» [160]).

---

[156]) z. B. Solothurn, Grenchen, Balsthal, Olten.
[157]) Blumenstein I 249.
[158]) z. B. Solothurn § 13, Derendingen, Heriswil, Winistorf, Matzendorf, Mümliswil, die Dörfer des Bez. Gäu, Hägendorf, Kleinlützel, Nunningen usw.
[159]) Vgl. ORK 1931, VI. B., Nr. 19, S. 42.
[160]) Solothurn § 13; Grenchen § 23; Derendingen § 13; O.-Gerlafingen § 15; Vgl. Note 158).

«Bei Steuerpflichtigen, die zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet sind, wird der in das Vorjahr fallende Rechnungsabschluß zu Grunde gelegt»; so bestimmt das Reglement von Solothurn [161]). Daß das Einkommen des Vorjahres in allen diesen Fällen nicht Steuerobjekt, sondern nur Bemessungsfaktor ist, ergibt sich aus mehreren Rekursentscheiden [162]).

In einem Rekursentscheid hat der RR selber die oben dargelegte Bemessungsart vorgeschlagen: «Für Geschäfte, welche Rechnung ablegen müssen (A.-G.) und deren Einkommen Schwankungen unterworfen ist, ist der Erwerb des Vorjahres zur Grundlage zu nehmen . . . Wollte man auf den Erwerb des Steuerjahres abstellen, so müßte man am Ende des Jahres jeweilen eine Redression zulassen und entweder einen Nachtrag einfordern oder das zuviel bezahlte zurückerstatten, was mit erheblich mehr Umständen verbunden sein würde, als die andere Rechnungsweise.» [163])

4. SPEZIFISCHE STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGEN.

Bei gewissen Steuern werden «bestimmte äußere Eigenschaften als Bemessungsgrundlage gewählt, die zwar nicht dem Steuerobjekt als solchen, wohl aber dem Steuersubstrat anhaften» [164]). Eine solche pezifische Steuermessungsgrundlage findet sich im solothurn. Gemeindesteuerrecht bei der Hundesteuer. «Da hier das Steuerobjekt regelmäßig in der Tatsache des Besitzes an Sachen beruht, so liegt es nahe, die Steuer nach der Anzahl der im Besitz des Steuerpflichtigen stehenden Sachen der genannten Art zu berechnen» [164]). Es wird also bei der Hundesteuer der Gemeinden auf die Stückzahl abgestellt [165]).

5. AUSNAHMEN VON DER OBJEKTIVEN STEUERPFLICHT.

Im Gegensatz zu den Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht werden von den Gemeinden häufig «Steuerobjekte oder Teile von solchen steuerfrei erklärt, trotzdem sie einem an sich steuerpflichtigen Subjekt gehören» [166]).

Diese Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht sind stets selbstherrlicher Natur, d. h. sie werden nicht von Bund oder Kanton gesetzlich verfügt, sondern sie stehen dem Steuergesetzgeber der Ge-

[161]) Solothurn § 13.
[162]) RB 1912, S. 170, RRP. Nr. 1536.
ORK 1927, II. B., Nr. 21, S. 42. Vgl. ferner unten § 17 Z. 1.
[163]) RB 1898, S. 281, RRP. Nr. 269.
[164]) Blumenstein I 257.
[165]) § 1 des Gesetzes vom 20. Febr. 1898.
[166]) Blumenstein I 259.

meinde zu. Diese Ausnahmen sind im soloth. Gemeindesteuerrecht sehr manigfaltig und sehr zahlreich.

Mit Rücksicht auf ihre Natur müssen die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht im Steuerreglement ausdrücklich vorgesehen sein; sonst dürfen sie nicht angewendet werden [167]). Man unterscheidet:

a). Ausnahmen aus steuertechnischen Gründen.

Es werden Steuerobjekte von der Besteuerung ausgenommen, «wenn sie bei Anwendung des ordentlichen Steuermaßes einen Steuerbetrag ergäben, der zu der für seine Veranlagung, seinen Bezug und seine Entrichtung aufgewendeten Mühe in keinem richtigen Verhältnis stände» [168]). In diesem Sinne werden von einzelnen Gemeinden bei der Vermögenssteuer alle Vermögen, die einen bestimmten Betrag nicht erreichen, steuerfrei erklärt; denn bei der Berechnung des Steuerbetrages in Promillen ergäben sich nur einige Rappen. 7 Gemeinden sehen derartige Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht vor [169]),

und zwar muß in 1 Gemeinde Vermögen, das Fr. 500.—
4 Gemeinden [170]) Vermögen, das Fr. 1 000.—
2 Gemeinden [171]) Vermögen, das Fr. 3 000.—

nicht übersteigt, nicht versteuert werden.

Diese Steuerfreiheit des Vermögens, das unter dem festgesetzten Minimum bleibt, bezieht sich ausschließlich auf die Vermögenssteuer, die Bestimmung darf nicht so interpretiert werden, daß auch der Zinsertrag von diesem Vermögen von der Einkommensteuer befreit wäre [172]). Neben den steuertechnischen Gründen sind zu der Gewährung dieses Steuerinstitutes immer auch sozialpolitische Motive mitbestimmend gewesen. Es ist dies besonders der Fall bei den steuerfreien Vermögensbeträgen der Witwen, Waisen, Erwerbsunfähigen [173]). Auch die Befreiung kleiner Einkommen von der Einkommensteuer entspringt in erser Linie sozialpolitischen Gründen; steuertechnische Erwägungen spielen dabei eine kleinere Rolle [173]).

b) Ausnahmen aus wirtschaftlichen Gründen.

Aus Gründen der Billigkeit werden von den Gemeinden oft Steuerobjekte von der Steuer befreit, die als solche die Steuer nicht ertragen könnten aus wirtschaftlichen Gründen, also zum Schutz einzelner Wirtschaftszweige, oder Objekte, deren Gebrauchs- oder Er-

[167]) RB 1901, S. 177, RRP. Nr. 2672.
ORK 1928, III. B., Nr. 15, S. 28.
[168]) Blumenstein I 260.
[169]) Vgl. Noten 170) und 171).
[170]) Hägendorf, Gunzgen, Dulliken, Winznau.
[171]) Solothurn, Olten.
[172]) RB 1911, S. 177, RRP. Nr. 745.
[173]) Vgl. unten c) unter dieser Ziffer.

tragswert den gesetzlichen Steuerwert nicht erreichen, oder deren Besteuerung nicht viel abtragen würde [174]).

So werden beispielsweise die Gebäude in einzelnen Gemeinden zu 50, 60 oder 70 % der Brandassekuranzschatzung besteuert [175]); oder vom Wert des Holzbestandes können 20 % abgezogen werden; von besonderer Bedeutung ist, daß in vielen Gemeinden Hausrat, Handwerks- und Feldgeräte usw. ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerfrei sind.

In 41 Gemeinden ist der *Hausrat* völlig steuerfrei [176]);

In Gemeinden		ist der Hausrat steuerfrei bis z. Wert von
2	[177])	Fr. 1 000.—
2	[178])	Fr. 2 000.—
1	[179])	Fr. 5 000.—
7	[180])	Fr. 10 000.—
1	[181])	Fr. 12 000.—
2	[182])	Fr. 15 000.—

In 1 Gemeinde ist der Hausrat bis zur Hälfte steuerfrei.

Das *Mobiliar* ist in 4 Gemeinden steuerfrei, in 11 Gemeinden zur Hälfte, in je 1 Gemeinde zu ¼ und 1/5 des Versicherungswertes, in je 1 Gemeinde zu Fr. 2 000.—, 6 000.—, 5 000.— [183]).

Handwerksgeschirr und *Feldgeräte* sind steuerfrei in 45 Gemeinden [184]).

Landwirtschaftliche Produkte sind steuerfrei in 43 Gemeinden, wenn sie nicht Handelsware sind [185]).

In 46 Gemeinden sind die *Kleider* von der Vermögenssteuer ausgenommen [186]), in 1 Gemeinde die *Lebware;* in 1 Gemeinde die Unfallentschädigungen. Im Gegensatz zu diesen Reglementen stehen 2 Entscheide des RR, welcher die Steuerfreiheit der Unfallentschädigungsgelder als unzulässig erklärt hat; sie sind Vermögen wie andere Kapitalien; sie bilden den Ersatz für die Erwerbsverminderung. Derjenige, der infolge eines Unfalles eine Entschädigung bezogen hat, muß diese daher als Vermögen versteuern; dagegen wird er anderseits in der Regel geringeres Einkommen versteuern [187]).

[174]) Blumenstein I 262.
[175]) Vgl. oben Z. 2 a) dieses §.
[176]) z. B. N.-Gerlafingen, O.-Buchsiten, Trimbach, Rodersdorf, Nunningen.
[177]) z. B. Balsthal.
[178]) z. B. Derendingen.
[179]) Biberist.
[180]) z. B. Kappel, Schönenwerd, Breitenbach.
[181]) Solothurn § 9.
[182]) z. B. Olten.
[183]) Zuchwil.
[184]) z. B. Welschenrohr, Kappel, Dulliken, Olten, Schönenwerd, Breitenbach.
[185]) z. B Grenchen, Derendingen, Kappel, Olten, Schönenwerd, Breitenbach.
[186]) z. B. Grenchen, Breitenbach, Nunningen, Rodersdorf.
[187]) RB 1909, S. 182, RRP. Nr. 1917; vgl. ferner:
RB 1907, S. 161, RRP. Nr. 3366.

Lebensversicherungspolicen sind nicht zu versteuern, wenn der Versicherungsbetrag

Fr. 2 000.— nicht erreicht, in 3 Gemeinden [188])
Fr. 5 000.— nicht erreicht, in 12 Gemeinden [189])
Fr. 10 000.— nicht erreicht, in 1 Gemeinde [190])

43 Gemeindesteuerreglemente bestimmen ausdrücklich, «daß der in einer *Einlage* oder *Aktie* bestehende Nominalanteil eines Steuerpflichtigen am Vermögen einer in der Gemeinde domizilierten und besteuerten Genossenschaft oder Gesellschaft von ihm persönlich nicht zu versteuern ist» [191]) [192]).

Bei allen Steuerbefreiungen dieser Art, insbesondere bei der Steuerbefreiung von Hausrat, Handwerksgeschirren usw. spielen auch sozialpolitische, neben den wirtschaftlichen Erwägungen, mit.

c). Ausnahmen aus sozialpolitischen Gründen.

Neben bestimmten Eigenschaften des Objektes werden auch solche des Steuersubjektes vorausgesetzt, um diese sehr verbreiteten Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht aus sozialpolitischen Erwägungen zu begründen. Ein Tatbestand mag sachlich die Voraussetzungen eines bestimmten Steuerobjektes erfüllen; allein die sozialen Verhältnisse rechtfertigen es, daß dem betr. Steuersubjekt eine Freilassung dieser Objekte von der Steuerpflicht zugestanden wird, obschon das Steuersubjekt selber die subjektive Steuerfreiheit nicht genießt. So werden z. B. in mehreren Gemeinden von notorisch Armen keine Personal- und Haushaltungssteuern erhoben [193]).

Die wichtigsten Fälle dieser Art Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht bilden die Existenzminima und Familienabzüge. Sie kommen regelmäßig nur den natürlichen Personen zu; es ergibt sich dies aus der Natur der Sache. Einzelne Reglemente legen dies ausdrücklich fest [194]).

Diese Steuerbefreiungen beruhen auf dem Grundsatz der Besteuerung «nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit». Als Anwendungsgebiet des Existenzminimums kommen nur Vermögens- und Einkommenssteuern in Betracht, weil einzig ihre Objekte mit der fortlaufenden Fristung der Existenz des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen [195]).

---

[188]) z. B. Burgäschi.
[189]) z. B. Grenchen, N.-Gerlafingen, Zuchwil.
[190]) Vgl. zu allen diesen Zusammenstellungen Ber. d. Finanz-Dep. III/53 ff.
[191]) z. B. Balsthal, Kappel, Olten, Schönenwerd.
[192]) Bericht des Finanz-Dep. III. Teil, S. 53, vgl. oben § 15 Z. 3.
[193]) Vgl. oben § 14 Z. 2 a).
[194]) z. B. Biberist § 13; Ammannsegg Art. 8.
[195]) Blumenstein I 263 f.

aa). Bei der Einkommensteuer.

Die einen Gemeindesteuerreglemente wenden das System eines allgemeinen Abzuges an, während die andern durch variable Existenzminima eine Abstufung je nach den besondern Lasten des Steuerpflichtigen zulassen. Die Gemeinden sind in dieser Beziehung frei [196]). Das GG spricht sich über die Existenzminimumsabzüge und deren Höhe nicht aus; «solche Abzüge sind von den Gemeinden von jeher in verschiedener Höhe zur Anwendung gebracht worden, und diese Praxis widerspricht zweifellos an sich keiner gesetzlichen Bestimmung». Hingegen ist «prinzipiell festzustellen, daß jedenfalls die Gemeinden in der Ansetzung der Existenzminimumsabzüge nicht einfach frei sind, und daß sie nicht beliebige Ansätze beschließen können. Denn es könnte auf diese Weise die Besteuerung des Einkommens ungebührlich verringert und die ganze Steuerlast auf einen stark reduzierten Teil der Bevölkerung verteilt und unverhältnismäßig dem Vermögen auferlegt werden.» Das würde dem § 78 des GG (billiges Verhältnis) und dem in Art. 62 KV ausgesprochenen allgemeinen Steuergrundsatz widersprechen. «In diesem Sinne hat der RR gerade auch die Ansetzung der Existenzminimums-Abzüge schon von Amtes wegen zu prüfen». «Es kann den Gemeinden als Maximum des Existenzminimumsabzuges für Einzelstehende ein Betrag von Fr. 1500.— und für Kinder von Fr. 300.—, für Haushaltungen von Fr. 2000.—, bewilligt werden» [197]).

Die Abzüge sind verschieden gestaltet. Eine Gemeinde z. B. hat gar keine Abzüge vorgesehen, besteuert aber die Einkommen (von Dienstboten) nur, wenn sie Fr. 400.— übersteigen; sind die Einkommen höher, so findet gar kein Abzug statt [198]).

Anderseits bestehen «Gemeindesteuerreglemente, welche die festgesetzten Abzüge nur für diejenigen Pflichtigen in vollem Umfang gestatten, welche ein diese Abzüge übersteigendes, also steuerbares Einkommen haben; d. h. es dürfen diese Abzüge die Pflichtigen nicht von der Steuer befreien; bei Pflichtigen, die durch die reglementarischen Abzüge steuerfrei würden, tritt sofort das Steuerminimum in die Lücke» [199]) [200]). Nach 5 Gemeindesteuerreglementen dürfen die Abzüge von Existenzminima nur soweit berücksichtigt werden, daß noch ein steuerbares Einkommen von Fr. 400.—, in einer Gemeinde von Fr. 300.— in 2 Gemeinden von Fr. 500.— übrig bleibt; 1 Gemeinde verlangt, daß sich wenigstens ein Steuerbetrag von Fr. 3.— ergebe [201]). Existenzminima für

[196]) KRVerh. 1912, S. 537.
[197]) RB 1921, S. 293, RRP. Nr. 2370.
[198]) Gänsbrunnen § 3 Z. 3.
[199]) Bericht des Finanz-Dep., III. Teil, S. 101.
[200]) 10 Gemeinden.
[201]) Bericht des Finanz-Dep., III. Teil, S. 106.

Haushaltungen	sind vorgesehen in	132	Gemeinden,
Kinder	sind vorgesehen in	117	Gemeinden,
Einzelpersonen	sind vorgesehen in	128	Gemeinden,
Miterwerbende	sind vorgesehen in	63	Gemeinden,
Erwerbsunfähige	sind vorgesehen in	17	Gemeinden.

A. Für Haushaltungen.

Ein Existenzminimum für Haushaltungen kann in allen Gemeinden des Kantons abgezogen werden; in 127 Gemeinden kennt man einen fixen Betrag des Existenzminimums; es bewegt sich zwischen Fr. 300.— in Walterswil und Fr. 2 000.— in Solothurn.

In 101 Gemeinden beträgt es weniger als Fr. 1 500.—; in 26 Gemeinden beträgt es Fr. 1 500.— oder mehr.

17 dieser Gemeinden haben für Haushaltungen mit nur 1 Person ein niedrigeres Existenzminimum angenommen, als für Haushaltungen mit mehreren Personen. 5 Gemeinden haben ein *variables* Existenzminimum gewählt; es werden darnach unterschieden: Familien ohne Kinder, bis zu 4 Kindern, mit über 4 Kindern [202]).

Egerkingen variiert das Existenzminimum je nach der Höhe des Einkommens; Wisen berechnet für Haushaltungen von 2 Personen Fr. 1 000.— und für jede weitere Person Fr. 200.— mehr. Berechtigt zum Abzug dieses Existenzminimums ist jeder Steuerpflichtige, der eine Haushaltung führt. «Wer keinen eigenen Haushalt führt, nicht Haushaltungsvorsteher ist, kann kein Haushaltungsexistenzminimum abziehen» [203]).

Der Begriff Haushaltung ist nicht auf rein familiäre Beziehungen beschränkt; auch ein Pfarrer, der zur Besorgung seines Haushaltes eine Haushälterin anstellt, gilt als zum Abzug berechtigter Haushaltungsvorsteher [204]).

B. Für Einzelpersonen.

Ein Existenzminimum für Einzelpersonen kann in 128 Gemeinden abgezogen werden; mit Ausnahme von 1 Gemeinde kennen alle Reglemente für den Abzug fixe Beträge: Nieder-Erlinsbach macht für männliche Personen einen höhern Abzug als für weibliche. Die *fixen* Abzüge schwanken zwischen Fr. 100.— (in Feldbrunnen) und Fr. 1 500.— (in Olten). In 99 Gemeinden beträgt der Abzug weniger, in 17 Gemeinden mehr als Fr. 900.—. Die 4 Gemeinden Gunzgen, Wisen, Gempen, Hochwald, kennen kein Existenzminimum für Einzelpersonen.

C. Für Kinder.

117 Gemeinden lassen einen Abzug als Exisenzminimum für Kinder zu. Davon haben 115 Gemeinden einen *fixen* Betrag, der zwi-

[202]) 3 Gemeinden, z. B. Hochwald.
[203]) ORK 1928, III. B., Nr. 15, S. 28.
[204]) 2 Entscheide der ORK, beide vom 23. Aug. 1933; noch keiner publiz. Entscheide G 1932/119; G. 1932/127.

schen Fr. 50.— (in Fulenbach) und Fr. 300.— (in Solothurn) schwankt. In 106 Gemeinden beträgt der Abzug weniger, in 6 Gemeinden mehr als Fr. 200.—. Niedergösgen und Winznau geben einen höhern Abzug, wenn mehr als 4 Kinder da sind.

Ungleich ist in den Gemeinden die Umschreibung der Personen, die diesen Abzug genießen.

In Gemeinden	Kinder unter Jahren
45	15
40	16
1	17
14	18
1	10
3	14
6	sind es alle schulpflichtigen Kinder
5	sind es alle erwerbsunfähigen unmündigen Kinder.

Meist wird diesen Umschreibungen der Nachsatz beigefügt: «deren Erziehung dem Haushaltungsvorstand obliegt». In diesem Falle und überhaupt ohne ausdrückliche gegenteilige Reglementsbestimmung muß der Abzug gewährt werden, ob es sich um eigene Kinder oder um Pflegekinder handelt [205]). Ein anderer Entscheid sagt, die Praxis gehe «in dieser Frage dahin, daß ohne spezielle gegenteilige Bestimmungen im Reglement der Abzug zu gestatten ist, wenn es sich um Kinder handelt, in Bezug auf die eine gesetzliche Unterstützungspflicht des Steuerpflichtigen besteht, und für die ein Kostgeld nicht erhoben und nicht bezahlt wird» (also haben unter Umständen auch Großeltern die Berechtigung zum Abzug) [206]).

D. Für Erwerbsunfähige.

17 Gemeinden lassen für Erwerbsunfähige ein Existenzminimum abziehen. Es handelt sich dabei

um erwerbsunfähige Kinder	über 15 Jahren in 6 Gemeinden,
um erwerbsunfähige Personen	über 15 Jahren in 6 Gemeinden,
um erwerbsunfähige Personen	über 20 Jahren in 2 Gemeinden.

Erwerbsunfähigkeit bedeutet, daß die betr. Person vom Steuerpflichtigen unterhalten werden muß. Als Beispiel diene die Erwerbsunfähigkeit einer betagten Mutter, die bei ihrem Sohne wohnt [207]).

Es ist nicht notwendig, daß sich die erwerbsunfähige Person im Haushalt oder auch nur in der Gemeinde des Steuerpflichtigen aufhalte; es ist auch gleichgültig, ob die Unterstützung durch Naturalverpflegung oder durch finanzielle Beihilfe geleistet wird. Bei auswärtig Unterstützten muß immerhin vom Steuerpflichtigen der

[205]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 15, S. 25.
ORK 1931, VI. B., Nr. 14, S. 30.
[206]) RB 1915, S. 149, RRP. 2698.
[207]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 17, S. 28.

strikte Beweis für die Arbeitsunfähigkeit und Bedürftigkeit der betr. Person und über die Höhe der jährlich geleisteten Beiträge erbracht werden. Die Abzüge dürfen nur in der Höhe der effektiven Leistungen erfolgen [208]). Diese letztere Bestimmung aus dem Entscheid der ORK widerspricht dem Wesen des Existenzminimums, jedenfalls aber der betr. Reglementsbestimmung; wenn das Reglement einen fixen Abzug vorsieht, so kann er Abzug nur in dieser reglementarisch festgesetzten Höhe des Existenzminimums vorgenommen werden, ob die effektiven Leistungen dann größer oder geringer als dieser Betrag waren; wenn Bedürftigkeit nachgewiesen ist, so kann der fixe Abzug vorgenommen werden.

Von den 17 Gemeinden haben 15 *fixe* Beträge festgesetzt, die zwischen Fr. 200.— (Winistorf) und Fr. 1 200.— (Luterbach) sich bewegen. Schönenwerd und Bättwil haben variable Beträge in Aussicht genommen.

E. Für Miterwerbende.

Die Abzüge für Miterwerbende in der Form eines Existenzminimums sind auch Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, nicht nur abzugsberechtigte Geschäftsunkosten, wie sie etwa von den Gemeinden genannt werden; denn die Geschäftsunkosten müßten in ihrer tatsächlichen Höhe abgezogen werden, nicht in einem fixen Betrag wie diese Existenzminima [209]).

Diese Abzüge sind vorgesehen in 63 Gemeinden [210]).

Nieder-Erlinsbach hat den männlichen miterwerbenden Personen einen höhern Abzug zuerkannt, als den weiblichen. Alle andern Gemeinden haben fixe Beträge vorgesehen, die zwischen Fr. 200.— und Fr. 900.— sich bewegen.

Gewöhnlich enthalten die Reglemente die Bestimmung, daß keinesfalls mehr abgezogen werden dürfe, als der tatsächliche Erwerb der Person beträgt. Voraussetzung ist, daß die Söhne und Töchter, für die der Abzug geltend gemacht werden will, mit den Eltern in der gleichen Haushaltung leben. 4 Gemeinden gewähren den Abzug nur für Miterwerbende, die das 20. Altersjahr erreicht haben.

«Als miterwerbende Person . . . gilt auch die Ehefrau, mag sie eine Berufstätigkeit ausüben, oder nur die Haushaltung besorgen. Es ist somit bereits für das erste miterwerbende Kind der im Steuerreglement vorgesehene Abzug vorzunehmen» [211]).

Wenn für die Ehefrau selber der Abzug für Miterwerbende geltend gemacht wird, so ist Voraussetzung, daß sie bei Dritten arbeitet, resp. angestellt ist» [212]).

[208]) ORK 1931, VI. B., Nr. 15, S. 31.
[209]) Vgl. oben Z. 3 b) dieses §.
[210]) Besonders die Gemeinden der Bezirke Kriegstetten und Olten.
[211]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 12, S. 30.
[212]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 16, S. 27.

Ein Entscheid des RR verfügte, daß ein Existenzminimum für Miterwerbende immer abzuziehen sei, selbst wenn es im Reglement nicht vorgesehen sei; «es ist einleuchtend, daß der Unterhalt eines erwerbsfähigen Sohnes größere Auslagen erfordert, als derjenige eines Kindes». Auf dieser Erwägung des Gesetzgebers beruht die Bestimmung, daß in Fällen, wo Kinder für ihre Eltern erwerben, der Haushaltungsvorstand berechtigt ist, für jede miterwerbende Person einen bestimmten Betrag abzuziehen. «Wenn nun dieser Grundsatz in einem Steuerreglement auch nicht ausdrücklich ausgesprochen ist, muß derselbe doch als selbstverständlich vorausgesetzt werden. Bezüglich des Maßes des Abzuges erscheint der Abzug von etwa der Hälfte des Existenzminimums für ledige als angemessen» [213]).

bb). Bei der Vermögenssteuer.

Ein Abzug vom Vermögen erfüllt seinen Zweck als Existenzminimum, «wenn er je nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder mit Rücksicht auf fehlende oder verminderte Erwerbsfähigkeit des Steuerpflichtigen differenziert wird. Im Gegensatz zur Einkommenssteuer kommen dabei eigentliche Familienabzüge nicht vor.» [214]) Die Steuerfreiheit des Vermögens bis zu einem bestimmten Betrag beruht auf sozialpolitischen wie auf steuertechnischen Gründen. Existenzminima für *erwerbsunfähige Personen* finden sich in 60 Gemeinden. Die steuerfreien Beträge varieren zwischen Fr. 2 000.— [215]) und Fr. 20 000.— [216]), je nach der Zahl der Erwerbsunfähigen. Es handelt sich nicht eigentlich um einen Abzug, sondern das Vermögen des Steuerpflichtigen ist steuerfrei, wenn es nicht den festgesetzten Betrag überschreitet. Ueberschreitet das Vermögen den Betrag, so findet kein Abzug statt. Den Vorzug dieses Existenzminimums haben erwerbsunfähige Personen. Neben diesen sind in 5 Gemeinden minderjährige Waisen [217]), in je 1 Gemeinde Waisen unter 18 Jahren und alleinstehende Personen berechtigt, das Existenzminimum zu benützen. Erwerbslose Witwen können für jedes erwerbsunfähige Kind einen erhöhten Abzug machen (in 6 Gemeinden). Bei mehrfacher Steuerzugehörigkeit kann unter Umständen eine Aufteilung des Existenzminimums zulässig sein [218]).

---

[213]) RB 1901, S. 177, RRP. Nr. 2672.
[214]) Blumenstein I 265.
[215]) z. B. Wolfwil.
[216]) z. B. Biberist.
[217]) z. B. Grenchen.
[218]) Vgl. oben § 13 Z. 2 c); ORK 1929 IV. B., Nr. 35, S. 63. ORK 1931, VI. B., Nr. 32, S. 59.

§ 16.
Das Steuermaß.
1. BEGRIFF.

Das Steuerrechtsverhältnis bedarf zu seiner eindeutigen Bestimmung nicht nur des Steuersubjektes und Steuerobjektes; als weiteres essentiale muß auch der geschuldete Forderungsbetrag der Steuer bestimmt sein.

Das Steuermaß ist der Inbegriff der Bestimmungen, die sich mit der Aufstellung fester zahlenmäßiger Ansätze und mit der Art und Weise ihrer Anwendung auf das einzelne Steuerobjekt befassen [1]).

Das Steuermaß als wesentlicher Bestandteil der Steuerforderung muß im Steuergesetz bezw. im Steuerreglement selber angegeben sein. Eine Festsetzung des Steuermaßes etwa durch Gemeinde- oder Kantonsbehörden ist ohne gesetzliche oder reglementarische Ermächtigung als verfassungswidrig zu betrachten [1]).

Das GG enthält keine Bestimmungen über das Steuermaß; es ist dies also Sache der Gemeinden, die Höhe der Steuerforderungen zu bestimmen. Die autonome Regelung des Steuermaßes ist auch in der großen Verschiedenheit der Finanz- und Steuerbedürfnisse der Gemeinden unseres Kantons begründet. An diesem Umstand kommt auch die Vereinheitlichung des soloth. Gemeindesteuerrechts nicht vorbei; auch der Entwurf muß den Gemeinden wenigstens in dieser Hinsicht eine gewisse Freiheit lassen [2]).

Für die Feststellung des Steuermaßes durch das Reglement ist also vor allem der Finanzbedarf der Gemeinde wegleitend; die Gemeindeversammlung wird das Steuermaß für die einzelnen Steuerarten so bestimmen, daß sie beim Steuerbezug voraussichtlich jene Summe enthält, die sie erwartet und deren sie bedarf. Das soloth. Gemeindesteuerwesen steht nicht auf dem Boden der Repartitionssteuern, wo ein zum voraus feststehender Betrag auf die vorhandenen Steuerzahler aufgeteilt wird; vielmehr ergibt sich in den Gemeinden der zu erzielende Steuerbetrag einfach aus der Anwendung des vom Gesetz bestimmten Steuermaßes auf die vorhandenen Steuerobjekte (Quotitätssteuern). Daher kann der Ertrag der Steuern im Laufe der Jahre zu- oder abnehmen [3]).

Die Grundlage des Steuermaßes ist der Steuerfuß, *Steuersatz*, d. h. «derjenige Geldbetrag, an Hand dessen der Gesetzgeber die Steuer von einem bestimmten Steuerobjekt berechnet wissen will. Der Steuersatz kann ausgedrückt sein durch eine feststehende, unveränderliche Summe, oder durch eine Verhältniszahl, die zur Steuer-

[1]) Blumenstein I 266.
[2]) Entwurf nach der 1. Lesung, §§ 2, 4, 5.
[3]) Niederer, Gemeindefinanzen, S. 42 f.

bemessungsgrundlage des betr. Steuerobjektes, also entweder zu seinem Wert oder zu gewissen spezifischen Eigenschaften in die gewollte Beziehung gesetzt (multipliziert), den geschuldeten Steuerbetrag ergibt.» [4]).

Die *Steueranlage* ist die im Reglement geschaffene Möglichkeit, je nach dem Finanzbedarf den Steuerfuß in einem Vielfachen oder in einem Bruchteil zu erheben. Dabei wird die Entscheidung gewöhnlich einer bestimmten Instanz überlassen. (Gemeindeversammlung, Gemeinderat, StK.)

Dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht die *Steuerprogression.*

2. DER STEUERSATZ.

Die Höhe des Steuersatzes «darf weder die Einbringlichkeit der Steuer, noch auch die wirtschaftliche Existenz und Betätigung des Steuerpflichtigen in Frage stellen» [5]). Nach Bundesrecht (Art. 31 e BV) sind Besteuerungen, welche die «Handels- und Gewerbefreiheit» beschränken, unzulässig. Das kantonale Recht hat für das Gemeindesteuerwesen keine einschränkenden Bestimmungen in Bezug auf den Steuersatz aufgestellt. (Ausnahme: Hundesteuer.)

Die steuertechnische Ausgestaltung des Steuersatzes richtet sich nach der Natur des betr. Steuerobjektes, bezw. seinen Steuerbemessungsgrundlagen. Gemäß einem Entscheid des RR ist es unzulässig, daß ein niedrigerer Steuersatz für das Vermögen in Liegenschaften als für das Kapitalvermögen angesetzt wird [6]).

a). Der feste Steuersatz.

Der feste Steuersatz, welcher fiskalisch wenig ergiebig ist, wird bei solchen Steuerobjekten angewendet, bei denen sich die erforderlichen Bemessungsgrundlagen für einen beweglichen Steuersatz nur schwer finden ließen [7]).

Der feststehende Steuersatz besteht aus einem bestimmten unveränderlichen Steuerbetrag. Er wird in den soloth. Gemeinden angewendet für die «Personal- und Haushaltungssteuern».

«Die soloth. Gemeinden hatten schon früher den feststehenden Steuersatz . . . Das Normalsteuer-Reglement von 1881 empfahl, an Stelle des festen Steuersatzes eine bestimmte Summe zum Vermögens- und Einkommenssteuerkapital zu rechnen, damit auch diese Steuer sich wie die Steuern auf den andern Faktoren nach der Höhe des Steuerfußes richtet.» [8])

---

[4]) Blumenstein I 268.
[5]) Blumenstein I 269.
[6]) RB 1911, S. 171, RRP. Nr. 1544.
[7]) Blumenstein I 271.
[8]) Bericht des Finanz-Dep. III. Teil, S. 119; vgl. unten Z. 2. b).

Die Gemeinden blieben aber mehrheitlich bei einem festen, für alle Steuerpflichtigen anwendbaren Steuerbetrag.

Von den 124 Gemeinden, welche eine *Personalsteuer* (im engern Sinn) erheben, haben 101 Gemeinden [9]) einen fixen Steuerbetrag festgesetzt (während die übrigen 23 Gemeinden ein Steuerkapital einsetzen) [10]). 92 Gemeinden kennen einen einzigen, fixen Steuerbetrag, der für alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise anwendbar ist. Das Minimum dieser Steuerbeträge ist Fr. 1.— (z. B. in Unter-Ramsern), das Maximum Fr. 8.— (z. B. Erschwil) [11]). 9 Gemeinden sehen 2 verschiedene, feste Steuerbeträge vor: Heriswil, Kriegstetten, Metzerlen, Rodersdorf, haben für männliche Personen eine höhere Personalsteuer vorgesehen, als für weibliche. In fünf Gemeinden [12]) werden besondere Steuern berechnet für einzelstehende Personen und für Haushaltungsangehörige. In Bättwil zahlen die Dienstboten eine besondere «Personal- und Lohneinkommens-Steuer» von Fr. —.80 per Monat [13]).

Alle 132 Gemeinden erheben eine *Haushaltungs-Steuer;* davon haben 104 Gemeinden feste Steuerbeträge angesetzt, während 28 Gemeinden ein Steuerkapital kennen [14]). 61 Gemeinden kennen einen einzigen festen Steuerbetrag, der gleicherweise auf alle haushaltungsführenden Personen verlegt wird. Dieser Betrag belief sich (in dem zum Vergleich herangezogenen Jahr 1929) minimal auf Fr. 1.— (in Olten) und auf Fr. 16.— maximal (z. B. in Witterswil) [15]).

43 Gemeinden sehen 2 verschiedene, feste Steuerbeträge vor, einen höhern für Haushaltungen mit mehreren Personen, einen niedrigeren für solche mit einer Person. In Kienberg ist zu der Haushaltungssteuer von Fr. 2.— für jede Person über 16 Jahren eine Personensteuer von 50 Cts. zu bezahlen.

Auch bei der *Hundesteuer* der Gemeinden wird ein fester Steuersatz angewendet; der kantonale Gesetzgeber hat den Steuerbetrag für alle Gemeinden auf Fr. 5.— per Stück festgesetzt. (§ 7 des Gesetzes vom 20. Febr. 1898.)

b) Der bewegliche Steuersatz.

Der bewegliche «Steuersatz setzt begrifflich das Vorhandensein einer gesetzlichen Steuerbemessungsgrundlage voraus. Er stellt sich nämlich stets als ein Bruchteil der auf Grund der Bemessunggrundlage berechneten Summe dar . . . Der Steuersatz wird in Prozenten

[9]) z. B. Unterramsern, Erschwil.
[10]) Vgl. unten Z. 2. b). dieses §.
[11]) z. B. Solothurn Fr. 5.— (Steuersätze pro 1930). Tabelle des Finanz-Dep.
[12]) Wolfwil, Kienberg, Bättwil, Seewen, Beinwil.
[13]) Bättwil § 13.
[14]) Vgl. unten Z. 2. b). dieses §.
[15]) z. B. Solothurn Fr. 3.— (vgl. Note [11])).

und Promillen des gestützt auf die Bemessungsgrundlage errechneten Wertbetrages festgestellt.» [16])

In zahlreichen Gemeinden wird der bewegliche Steuersatz alljährlich festgesetzt und ist also nicht im Reglement enthalten. (Den unten angeführten Beispielen liegt eine Statistik des Finanz-Departements über das Jahr 1930 zu Grunde.) [17])

Im soloth. Gemeindesteuerwesen wird ein beweglicher Steuersatz aufgestellt entweder je für das Vermögen und für das Einkommen gesondert (in 88 Gemeinden) oder der Steuersatz wird auf dem Gesamtsteuerkapital erhoben (in 44 Gemeinden).

Das *Gesamtsteuerkapital* besteht aus dem steuerbaren Vermögen, aus dem steuerbaren Einkommen, dieses multipliziert mit 10, event. aus dem im Reglement festgesetzten Haushaltungssteuerkapital und aus dem Personalsteuerkapital; die Summe dieser Beträge ergibt das Gesamtsteuerkapital, von welchem nun mittels des beweglichen Steuersatzes der endgültige Steuerbetrag errechnet wird. Der bewegliche Steuersatz ist stets in Promillen ausgedrückt. Das Einkommen muß in diesem Fall mit 10 multipliziert werden; die «Kapitalisierung» des Einkommens mit einer niedrigeren Zahl würde eine Ueberbelastung des Vermögens bedeuten [18]).

Die Gemeinden, welche *Personalsteuerkapitalien* aufstellen, bewegen sich damit in den Grenzen von Fr. 1 000.— (Günsberg) bis Fr. 3 000.— (Gänsbrunnen).

Bei der Haushaltungssteuer haben 13 Gemeinden für Haushaltungen mit mehreren Personen ein höheres Kapital angesetzt, als für solche mit 1 Person. Die andern Gemeinden haben *Haushaltungssteuerkapitalien* vorgesehen in Beträgen von Fr. 1 000.— (Walterswil) bis Fr. 6 000.— (Gänsbrunnen) [19]).

Nun werden also die genannten Posten: Vermögen, Einkommen mal 10, Personalsteuerkapital, Haushaltungssteuerkapital, zusammengezählt und mittelst des beweglichen Steuersatzes der Steuerbetrag als Ganzes für alle Steuerarten errechnet. Dieses Verfahren ist auf Vorschlag des Normalsteuer-Reglementes von 1881 von zahlreichen Gemeinden angenommen worden (44 Gemeinden); besonders häufig findet es sich in den Gemeinden der Bezirke Lebern und Kriegstetten.

Der Steuerfuß vom Gesamtsteuerkapital (ohne Progression) bewegte sich im Jahre 1930 zwischen 1 ‰ (Kammersrohr, Grod,

[16]) Blumenstein I 272.
[17]) Bericht des Finanz-Dep. III. Teil, Anhang, Tabelle I, vgl. Noten [8]) [15]).
[18]) RB 1902, S. 118, RRP. Nr. 1806.
RB 1904, S. 89, RRP. Nr. 437 (betr. K.-Gden).
RB 1905, S. 176, RRP. Nr. 2578.
RB 1910, S. 141, RRP. Nr. 1006.
[19]) Vgl. oben Z. 2. a). dieses §.

Meltingen) und 5 ‰ (Walterswil), bezw. 7 ‰ (Winistorf). Die meisten dieser Gemeinden hatten einen Steuerfuß von 3 ‰.

In der Mehrzahl der Gemeinden aber (88 Gemeinden) werden die Steuerbeträge vom Vermögen und vom Einkommen gesondert berechnet, mit einem eigenen Steuerfuß für das Vermögen und für das Einkommen. Der Steuersatz für das Vermögen wird regelmäßig in Promillen, derjenige für das Einkommen in Prozenten angegeben.

Der Steuersatz für das Vermögen differierte im Jahre 1930 zwischen 0,6 ‰ (Schönenwerd) und 4,25 ‰ (Burgäschi) [20]). Der Steuersatz für das Einkommen bewegte sich zwischen 0,5 % (Eppenberg-Wöschnau) und 4,25 % (Burgäschi) [20]).

In mehreren Entscheiden hat der RR als das vom GG § 78 geforderte «billige Verhältnis» der Besteuerung von Vermögen und Einkommen das Verhältnis von 1 : 1 in ‰ für das Vermögen und in % für das Einkommen empfohlen. Tatsächlich haben von den 88 Gemeinden 75 ihre Steuersätze in das Verhältnis von 1 : 1, in ‰ vom Vermögen und in % vom Einkommen gebracht; wenn man auch die Gemeinden, die das Gesamtsteuerkapital besteuern, hierher zählen wollte, da ja durch die Multiplikation des Einkommens mit 10 das gleiche Verhältnis von 1 ‰ = 1 % erreicht wird, so hätten von 132 Gemeinden 119 dieses Verhältnis angewendet. Nur 13 Gemeinden haben ein abweichendes Verhältnis [21]). 24 Gemeinden haben 1930 das Vermögen mit 1 ‰ und das Einkommen mit 1 % besteuert.

Die Relation von 1 ‰ vom Vermögen und 1 % vom Einkommen ist dem Gemeindesteuersystem angepaßt; im StStG ist ein Vermögenssteuersatz von 0,5 ‰ und ein Einkommenssteuersatz von 1 % festgestellt [22]). Denn nach dem StStG, «wonach das Vermögen selber einer Vermögenssteuer und der Ertrag desselben einer Einkommenssteuer unterworfen werden, besteht die Gefahr einer übermäßigen Belastung des Vermögens» [23]).

«Bei 5-prozentiger Rendite des Vermögens ergibt diese Relation (0,5 ‰ : 1 %) das nämliche Resultat wie 1 ‰ und 1 %; ist der Vermögensertrag aber geringer oder höher als 5 %, so gehen beide Verfahren auseinander» [24]). Die Gemeinden, die das Staatssteuersystem übernahmen, haben nicht immer auch das Verhältnis von 0,5 ‰ : 1 % übernommen, sondern dasjenige von 1 ‰ : 1 % beibehalten. Demgegenüber hat der RR mehrfach auf die Gemeinden eingewirkt, daß, wenn sie das Staatssteuersystem übernehmen, doch «nicht

[20]) z. B. Solothurn, 2,4 ‰ : 3,6 % (Vermögen : Einkommen).
[21]) z. B. Schönenwerd 0,6 ‰ : 1 %; Balsthal 1,75 ‰ : 2 %; Olten 2 ‰ : 3 %; Breitenbach 1 ‰ : 2 %; vgl. Note [20]).
[22]) § 11 StStG.
[23]) RB 1921, S. 190, RRP. Nr. 2284.
[24]) Bericht des Finanz-Dep. III. Teil, S. 2.

zu sehr von dem dort angewendeten Verhältnis zwischen Vermögens- und Einkommensbesteuerung, nämlich ½ ‰ zu 1 % abgewichen werden sollte [25]). Zum mindesten sollten die Gemeinden am Verhältnis 1 ‰ : 1 % festhalten [26]).

«Der RR hat seit 1896, sobald die Gemeinden begonnen haben, sich dem Staatssteuersystem anzupassen, davon abgesehen, ihnen das Verhältnis von 0,5 ‰ zu 1 % verbindlich vorzuschreiben, weil die Umstände und Bedürfnisse in den Gemeinden zu verschiedenartig sind und eine gewisse Freiheit derselben als notwendig erschien. Der RR hat sich darauf beschränkt, zu verlangen, daß das Verhältnis 1 ‰ zu 1 % zu Ungunsten des Vermögens nicht überschritten wird; in diesem Rahmen wurde es den Gemeinden überlassen, je nach den örtlichen Umständen und Bedürfnissen die Steuersätze zu bestimmen; es wurde auch angenommen, daß damit das in § 78 GG vorgeschriebene «billige Verhältnis» von Vermögens- und Einkommensbesteuerung nicht verletzt werde . . . Es ist Sache der Gemeinden, eine Lösung zu wählen, welche eine übermäßige Belastung des Vermögens und die damit verbundenen Nachteile und Gefahren vermeidet.» [27]).

3. DIE STEUERANLAGE.

Es handelt sich dabei um eine Anpassung des Steuermaßes an den jeweiligen Steuerbedarf der Gemeinden. Die Steueranlage besteht darin, daß irgend einer Instanz «die Ermächtigung erteilt wird, für eine bestimmte Steuerperiode auf die Gestaltung des Steuermaßes einzuwirken» [28]). Es ist dies ein Anklang an den früher in den Gemeinden des Kantons Solothurn allgemeinen jährlichen Steuerbeschluß; jedes Jahr beschloß die Gemeindeversammlung, einen neuen Steuerplan und die Höhe der Steuer; Steuerreglemente bestanden überhaupt noch nicht. Diesem Zustand trägt auch das GG Rechnung in §§ 79 und 83 [29]). § 79 bestimmt: daß die Steuern zu Anfang des Jahres, gestützt auf das Budget, von der Steuergemeinde bezogen und verrechnet werden. Heute haben alle Einwohnergemeinden ihre Steuerreglemente; in Anlehnung an den Sinn von § 79 bestimmen die Gemeindesteuerreglemente die Möglichkeit einer Steueranlage, welche in den einen Gemeinden notwendig ist zur Umschreibung der Steuerforderung, weil das Reglement den Steuersatz nicht eindeutig umschreibt, in den andern jedoch nur einzutreten braucht, wenn der Finanzbedarf der Gemeinde es erfordert.

---

[25]) RB 1901, S. 175; RB 1902, S. 118, RRP. Nr. 481.
[26]) RB 1906, S. 193, RRP. Nr. 862.
[27]) RB 1921, S. 290, RRP. Nr. 2284.
[28]) Blumenstein I 273.
[29]) Vgl. oben § 1.

a). Zuständigkeit zur Festsetzung der Steueranlage.

Die Festsetzung der Steueranlage ist in den Gemeinden regelmäßig mit der Aufstellung des Budgets verbunden, sie steht deshalb durchwegs, wie auch die Aufstellung des Budgets, der Gemeindeversammlung zu; das ist gesetzliche Norm des § 79 GG. Wo hingegen das Gemeindesteuerreglement die Steuerforderung abschließend umschreibt und der Steuerbedarf der Gemeinde genügend gedeckt ist, bedarf es keines Steuerbeschlusses; die Steuer kann auf Grund des Reglementes erhoben werden.

Demgegenüber bestimmen 7 Gemeinden, daß der Bezug der Steuer gemäß den Bestimmungen des Reglementes nur auf Grund eines jährlichen Gemeindebeschlusses erfolgen könne[30]). In diesen Gemeinden ist also zu Anfang jeden Jahres ein Beschluß der Gemeindeversammlung notwendig, daß die Steuer in diesem Jahr nach dem Reglement erhoben werde; damit wird auch die Bestimmung der Steueranlage verbunden.

In 3 Gemeinden ist nicht die Gemeindeversammlung zuständig, eine Steueranlage festzustellen, sondern die StK; ihr steht es zu, je nach den Bedürfnissen des Gemeindehaushaltes eine höhere Steueranlage (in Bruchteilen) anzusetzen[31]). In einer dieser Gemeinden (Deitingen) muß allerdings die Genehmgung der Gemeindeversammlung für diesen Beschluß der StK eingeholt werden. In den genannten 3 Gemeinden hat also die Gemeindeversammlung ihr Recht auf die Bestimmung der Steueranlage an eine andere Instanz delegiert. Es frägt sich, ob sich diese Regelung nicht in Widerspruch setzt zu § 79, § 8 Z. 4, § 9 Z. 7 GG. Von praktischer Bedeutung ist diese Frage wohl kaum, da die Gemeindeversammlung den Beschluß der StK. jederzeit aufheben könnte, wenn sie ihn nicht akzeptieren würde.

In allen andern Gemeinden steht die Festsetzung der Steueranlage der Gemeindeversammlung zu; es ergibt sich dies auch für jene Gemeinden, deren Reglemente diese Bestimmung nicht enthalten, aus § 79 GG.

b). Struktur der Steueranlage.

Es lassen sich im soloth. Gemeindesteuerrecht 3 verschiedene Systeme unterscheiden:

Eine erste Gruppe von Gemeinden sieht die Möglichkeit vor, einen andern (höheren oder niedrigeren Steuersatz zu bestimmen, wobei meist das im Reglement selber enthaltene Verhältnis des

[30]) Matzendorf, Egerkingen, Härkingen, Kestenholz, Neuendorf, Niederbuchsiten, Büren.
[31]) Bettlach § 18; Ober-Ramsern § 4; Deitingen § 9.

Steuersatzes auf Vermögens- und Einkommensteuern beibehalten werden muß [32]) (11 Gemeinden).

In einer weitern Gruppe bestimmt das Reglement selber den Steuersatz definitiv, überläßt aber den Gemeinden die Möglichkeit, je nach dem Steuerbedürfnis, einen höhern oder niedrigeren Bruchteil der nach dem Reglement errechneten «ganzen Steuer» zu fordern. Es wird dabei der nach dem Steuersatz des Reglements sich ergebende Steuerbetrag so und so viel Mal mehr erhoben; meist werden die Bruchteile in «Zehnteln» ausgedrückt: $^{10}/_{10}$, $^{12}/_{10}$, $^{38}/_{10}$, usw. [33]). 48 Gemeinden sehen diese Regelung vor; dazu sind zweifellos jene 22 Gemeinden zu rechnen, die einfach bestimmen, die Gemeindeversammlung könne je nach Bedarf über die Höhe der Steuer entscheiden, deren Reglemente aber einen bestimmten Steuersatz enthalten.

Eine letzte Gruppe von 43 Gemeinden endlich betrachtet die Bestimmung des Steuersatzes selber als Steueranlage. Das Steuerreglement stellt den Steuersatz nicht auf, sondern nur die Steuerprogression und die Steuerbemessungsgrundlagen; die Gemeindeversammlung hat dann alljährlich den für die betr. Steuerperiode maßgebenden Steuersatz zu bestimmen.

In 8 weitern Reglementen, die die Bestimmung des Steuersatzes als Steueranlage behandeln, ist zudem noch vorgesehen, daß die Gemeindeversammlung die Höhe der Steuer in Bruchteilen, Zehnteln, ansetzen könne.

Bei Bürger- und Kirchgemeinden wird die Steueranlage meist in der Art vorgenommen, daß auf der Grundlage der Einwohnergemeindesteuer ein Bruchteil dieser Steuer bezogen wird.

4. DIE STEUERPROGRESSION.

Die Steuerprogression beruht auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie besteht in einer Abstufung des angewendeten Steuermaßes beim nämlichen Steuerobjekt im Verhältnis der ausgewiesenen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes [34]). Diese Besteuerungsart steht mit dem richtig verstandenen Grundsatz der Gleichheit aller Bürger vor dem Gesetz nicht in Widerspruch. Sie wird in den modernen Steuergesetzgebungen, und mit verschwindenden Ausnahmen, auch in den soloth. Gemeindesteuerreglementen angewendet.

«Das GG von 1871 enthält keine Vorschrift über die Anwendung von Progressionszuschlägen; es sieht sie nicht speziell vor, verbietet sie aber auch nicht. Die Praxis der Gemeinden und des RR hat sich von jeher im Sinne der Zulässigkeit der Progression

[32]) z. B. Solothurn.
[33]) 48 Gemeinden.
[34]) Blumenstein I 276.

entwickelt; so wurden z. B. in Olten 1877, in Grenchen und Nieder-Gerlafingen 1887, in Erschwil 1889 usw. Reglemente mit Progressionsbestimmungen aufgestellt und genehmigt.» [35])

Das Hauptgebiet der Progression sind die Einkommens- und Vermögenssteuern, die allein in Beziehung zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen [36]).

Die Progression muß im Steuerreglement vorgesehen sein, weil sie zur eindeutigen Bestimmung der Steuerforderung nötig ist; es muß im Steuerreglement auch ein bestimmtes System der Progression festgesetzt sein.

Der Gegensatz zur Steuerprogression ist die *Proportionalität* der Steuer, wonach «für jedes einzelne Steuerobjekt der Steuersatz, und gegebenenfalls die Steueranlage, die nämlichen sein müssen, und der Steuerbetrag lediglich nach der durch die Steuerbemessungsgrundlagen bestimmten Größe des Steuerobjektes variiert» [37]).

Diese veraltete Methode der Proportionalität der Steuer findet sich immer noch in 16 Gemeinden [38]), deren Reglemente keine Progression vorsehen. Es handelt sich dabei um Gemeinden mit ausgesprochen landwirtschaftlicher Bevölkerung.

Die andern 116 Gemeinden haben in ihren Reglementen die *Progression* vorgesehen. Die beiden Systeme der Steuerprogression, die das schweiz. Steuerrecht kennt, spiegeln sich auch im soloth. Gemeindesteuerrecht.

a). Progression auf dem Steuerobjekt.

Der Grundgedanke dieser Progression beruht darin, daß, je größer der Wert des Objektes ist, desto höher der Steuerbetrag sein soll [39]). Mit zunehmender Größe des Objektes steigt auch der anwendbare Steuersatz.

Dieses System wird in 12 Gemeinden des Kt. Solothurn angewendet [40]). In allen diesen Gemeinden tritt die Erhöhung des Steuersatzes jeweilen für das ganze Objekt ein, nicht nur für den Teil, der die festgesetzte Wertgrenze überschritten hat.

Wenn der Steuerpflichtige in mehreren Gemeinden steuerpflichtig ist, so kann im interkantonalen Gebiet die Progression in jeder Gemeinde auf dem ganzen Objekt berechnet werden [41]). Das Objekt,

---

[35]) RB 1910, S. 143, RRP. Nr. 972.
[36]) RB 1880, S. 67; RB. 1888, S. 213.
[37]) Blumenstein I 276.
[38]) Aetigkofen, Bibern, Biezwil, Brunnenthal, Gächliwil, Lüßlingen, Messen, Nennigkofen, O.-Ramsern Tscheppach, Grod, Rohr, Witterswil, Himmelried, Gänsbrunnen, Eppenberg-Wöschnau.
[39]) Blumenstein I 278.
[40]) Günsberg, Ammansegg, Kriegstetten, O.-Gerlafingen, Recherswil, Zuchwil, Aedermannsdorf, Laupersdorf, Walterswil, Dornach, Bärschwil, Beinwil.
[41]) BG 46, I, 44.

auf dem die Steuerprogression berechnet wird, ist nicht in allen Gemeinden dasselbe; in 2 Gemeinden [42]) ist es je das Einkommen und das Vermögen. In den andern 10 Gemeinden aber wird die Progression auf dem «Gesamtsteuerkapital» berechnet [43]), d. h. auf der Summe aus dem steuerbaren Vermögen, aus dem mit 10 multiplizierten Einkommen, aus dem von den Gemeinden angesetzten Steuerkapital für Personen und Haushaltungen. Hier wird also ausnahmsweise auch bei Haushaltungs- und Personalsteuern eine Progression angewendet; in einzelnen Gemeinden werden die letztern allerdings von der Progression befreit.

Von den 12 Gemeinden haben 10 das System des *Steuerzuschlages*, das von einem festen Steuersatz ausgeht, zu welchem prozentual abgestufte Zuschläge gemacht werden, je nach dem Wert des Steuerobjekts.

2 Gemeinden, Zuchwil und Dornach, haben die sog. *«gleitende Progression»* ausgebaut; diese kennt keinen Einheitssatz; «sie teilt vielmehr das Steuerobjekt nach dem Wert in Klassen ein. Für jede Klasse wird ein bestimmter Ansatz festgestellt» [44]).

b). Progression auf dem Steuerbetrag.

Die Progression auf dem Steuerbetrag kann «hinsichtlich ihrer Ausgestaltung begrifflich nur in Form von Steuerzuschlägen vorkommen. Diese treten ein, sobald der auf Grund des Steuersatzes proportional berechnete Steuerbetrag eine bestimmte Höhe erreicht hat». Dadurch «kann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wie sie im Vorhandensein verschiedener Steuerobjekte nebeneinander zum Ausdruck gelangt, kumulativ erfaßt werden» [45]).

Dieses Progressionssystem findet in 104 Gemeinden des Kt. Solothurn Anwendung [46]). Die Höhe der Steuerbeträge ist dabei sehr verschieden. 1 Gemeinde beginnt bei einem Steuerbetrag von Fr. 1.01 und endigt bei Fr. 320.— (Burgäschi); 1 Gemeinde beginnt z. B. bei Fr. 20.— und endigt bei Fr. 1 750.— (Derendingen) [47]).

c). Maximale Begrenzung der Progression.

Eine maximale Begrenzung der Steuerprogression ist sowohl bei der Progression auf dem Steuerobjekt, wie bei derjenigen auf dem Steuerbetrag möglich; sie weist allerdings auch in den Gemeinden, welche maximale Begrenzungen überhaupt vorgesehen haben (115 Gden.), große Verschiedenheit auf. Z. B. Holderbank begrenzt die Progression bei 30 %; Bärschwil bei 140 % (die Genehmigung dieser

[42]) Dornach, Ammansegg.
[43]) Vgl. oben Z. 2. a). dieses §.
[44]) Blumenstein I 280.
[45]) Blumenstein I 281.
[46]) z. B. Solothurn § 16.
[47]) Vgl. Solothurn § 16.

Progression von Bärschwil kann allerdings nicht als Präjudiz dienen [48]). Recherswil hat überhaupt keine Begrenzung der Progression vorgesehen; auch die Bürgergemeinde Winistorf und die Kirchgemeinde Erschwil kennen keine Grenzen der Progression. Die Frage, wie hoch die maximale Begrenzung der Progression gehen dürfe, war seit langem sehr umstritten [49]). Nach einem Entscheid des RR aus dem Jahre 1889 darf «die Progression bei Gemeindesteuern den doppelten Betrag der Grundtaxe nicht übersteigen, da ein höheres Ansteigen derselben dem in § 78 GG vorgesehenen billigen Verhältnis nicht entspricht» [50]) [51]).

Im Jahre 1908 wurde der RR im Kantonsrat angegriffen, weil er eine über 100 % gehende Progression einer Gemeinde nicht genehmigt hatte; der RR suchte sich, allerdings zu Unrecht, auf Art. 62 KV zu stützen, wonach die Progression bei der Staatssteuer den doppelten Betrag der Proportionalsteuer nicht übersteigen darf. Allein damit ist für die Gemeindesteuern, die sich auf § 78 GG und nicht auf Art. 62 KV stützen, nicht das Geringste gesagt [52]). Mit Recht wurde von mehreren Votanten im KR darauf hingewiesen, daß der RR bei der Genehmigung von Gemeindesteuerprogressionen an Art. 62 KV nicht gebunden sei; man verlangte, daß der RR von seiner engen Praxis abgehen und den Verhältnissen Rechnung tragen müsse [53]). Tatsächlich hat denn auch der RR schon am 2. April 1910 den Beschluß gefaßt, «daß in Zukunft auch Progressionsbestimmungen bis auf 120 % zu genehmigen seien» [54]). Im Jahre 1921 hat der RR einer Reglementsbestimmung der Gemeinde Solothurn, welche eine Progression bis 150 % vorsah, die Genehmigung verweigert [55]). Immerhin läßt die Begründung des Entscheides durchblicken, daß die Durchbrechung der Grenze von 120 % nur noch eine Frage der Zeit sei. Es ist in der Tat zu wünschen, daß der RR, angesichts der großen Anforderungen, die speziell an die industriellen und städtischen Gemeinden gestellt werden, den Gemeinden auf diesem Gebiet einen etwas größern Spielraum läßt als bisher.

5. DER EINFLUSS DES STEUERSUBJEKTES AUF DAS STEUERMASS.

Begrifflich richtet sich das Steuermaß nach dem Steuerobjekt; nur ausnahmsweise hat das Steuersubjekt Einfluß auf das Steuer-

[48]) RB 1910, S. 143, RRP. Nr. 972.
[49]) RB 1887, S. 56; RB 1888, S. 213; sie darf nicht unbegrenzt sein.
[50]) RRB vom 30. Dez. 1889, A.S. 1884/90, S. 285.
[51]) RB 1892, S. 145.
[52]) Vgl. oben §§ 2 und 3.
[53]) KRVerh. 1908, S. 231, 236 ff.
[54]) RB 1910, S. 142 ff., RRP. Nr. 972.
[55]) RB 1921, S. 290, RRP. Nr. 2284.

maß. 2 Gemeinden [56]) kennen eine Steuervergünstigung für die Holding-Gesellschaften, die in Schönenwerd nur zu $^1/_6$, in Grenchen nur zu $^1/_5$ des sich für A.-G. ergebenden Betrages besteuert werden [56]).

3. Kapitel

Das konstitutive Moment im Steuerrechtsverhältnis.

§ 17.

Das Zeitmoment in der Steuer.

Neben dem subjektiven und objektiven Moment der Steuer haben auch noch andere Faktoren Einfluß auf die Entstehung und den Bestand des Steueranspruches. Insbesondere weist das Steuerrecht «der Zeit einen bestimmten Einfluß auf die Begründung, Umschreibung und Endigung der Steuerforderung zu» [1]). So ist die Zeit von Einfluß auf Steuerbemessung, Steuerveranlagung, Steuerverjährung.

1. DIE PERIODIZITÄT DER STEUER.

Es gibt einmalige und fortgesetzte Steuerobjekte. Die einmaligen Steuerobjekte beruhen in einem äußern Vorgang und können nur einmal besteuert werden. Ein Beispiel dieser Art ist der in den meisten Gemeinden besteuerte Liegenschaftenreingewinn [2]). Demgegenüber gibt es Steuerobjekte, die fortdauern und daher im Laufe der Zeit mehrmals besteuert werden können; Beispiele für diese sog. kontinuierlichen Steuerobjekte bilden die Personal-, Vermögens- und Besitzes-Steuern. Andere Steuerobjekte, z. B. das Einkommen, erneuern sich im Laufe der Zeit (sogen. rekreszierende Steuerobjekte). «Die auf kontinuierliche oder rekreszierende Steuerobjekte gegründeten Steuerobjekte sind periodisch, alle übrigen verübergehenden Steuern . . . Die *Steuerperiode* stellt den Zeitraum dar, für den eine bestimmte Steuer erhoben wird.» [3]).

[56]) Grenchen § 19 bis; Schönenwerd § 16; vgl. oben § 14 Z. 2. d).
[1]) Blumenstein I 287.
[2]) Vgl. oben § 14, Z. 2 b).
[3]) Blumenstein I 288.

In den soloth. Gemeindesteuerreglementen wird durchwegs das Kalenderjahr als Steuerperiode bestimmt [4]). Dieser Grundsatz ist übrigens schon im GG ausgesprochen (§ 79 GG): daß die Steuern zu Anfang des Jahres beschlossen und im gleichen Jahre bezogen werden. Die Steuerperiode ist insofern von Bedeutung, als ein Steuersubjekt der Steuerpflicht einer Gemeinde nur unterliegt, wenn es ihrer Steuerhoheit während der Steuerperiode untersteht. Es kommt darauf an, daß während der Steuerperiode die persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit die Steuerpflicht zur betr. Gemeinde begründet hat [5]). Wenn diese Steuerzugehörigkeit während der Steuerperiode beginnt oder endigt, so kann auch die Steuerhoheit der Gemeinde nur für solange ausgeübt werden, als die Steuerpflicht bestand. Es gilt deshalb der Grundsatz der Besteuerung pro rata temporis [6]). Der Grundsatz ist zudem in der großen Mehrzahl der Gemeindesteuerreglemente ausgesprochen [7]). Das Verhältnis der Steuerperiode zum Steuerobjekt ist von Bedeutung für die Steuerbemessung des Objektes. «Zu beurteilen ist dabei die Frage, in welchem Zeitpunkt die eine Steuerpflicht begründenden Beziehungen des Steuersubjektes zum Steuerobjekt vorhanden sein müssen, damit von diesem Objekt für eine bestimmte Steuerperiode die Steuer geschuldet wird» [8]). Ob diese Beziehungen vorhanden sind, während einer Steuerperiode, ist leicht ersichtlich bei den Vermögens- und Besitzessteuern, wo die Steuerbemessung auf einen bestimmten Moment abstellt (Momentsbemessung) [9]). Bei der Einkommensteuer hingegen muß eine Fristbemessung vorgenommen werden. Das Steuerreglement setzt zu diesem Zweck eine Bemessungsperiode an. Diese kann mit der Steuerperiode zusammenfallen, oder sie deckt sich mit dem Vorjahr. Im soloth. Gemeindesteuerrecht ist nicht für das ganze Einkommen eine einheitliche Bemessungsperiode bestimmt. Bei feststehenden Einkommen fällt in mehreren Gemeinden die Bemessungsperiode mit der Steuerperiode zusammen; bei unbestimmten oder schwankenden Einkommen wird hingegen auf das Vorjahr abgestellt [10]).

Andere Gemeinden bestimmen als Bemessungsperiode für das ganze Einkommen das Vorjahr [11]); «bietet das Vorjahr keine tatsächliche Grundlage, weil im Steuerjahr erstmals ein Einkommen in Frage kommt, so hat eine freie Schätzung Platz zu greifen» [12]).

[4]) Vgl. Grenchen § 1.
[5]) Vgl. oben § 9, Z. 3 und 4.
[6]) Vgl. oben § 9 Z. 3. a); § 13 Z. 2. c). und die dort zit. Entscheide.
[7]) 111 Gemeinden, z. B. Solothurn §§ 3, 4, 16.
[8]) Blumenstein I 290.
[9]) Vgl. oben § 15 Z. 2. c.
[10]) z. B. Hägendorf, Hersiwil, Winistorf, Mümliswil; vgl. § 15, Z. 3. c).
[11]) z. B. Solothurn § 13; Grenchen § 23.
[12]) Solothurn § 13; vgl. übrigens § 15 Z. 3. c).

Der Steuerpflichtige schuldet in allen diesen Fällen die Steuer vom Einkommen des laufenden Steuerjahres; das Einkommen des Vorjahres dient nur als schätzungsweise Berechnungsgrundlage [13]). Diese Schätzung kann nur angewendet werden, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen im Vorjahr aus der gleichen Quelle fließt [14]).

2. DER EINFLUSS DER ZEIT AUF DIE STEUERBEMESSUNG.

Die Steuerbemessungsgrundlage muß zu einer bestimmten Zeit festgestellt werden. Man unterscheidet hierbei Moment- und Fristbemessungen; erstere für Vermögens- und Besitzessteuern, letztere für Einkommenssteuern. Sowohl für die Einkommens- wie insbesondere für die Vermögenssteuer können sich daraus schwere Unbilligkeiten ergeben; es ist z. B. möglich, daß sich das Vermögen nach der Bemessung, aber während der Steuerperiode sich stark vermindert oder vermehrt; der Steuerpflichtige versteurt dann nicht das richtige Vermögen. «Da jedoch der Bemessungstermin zu den gesetzlich bestimmten, konstitutiven Momenten des Steuerrechtsverhältnisses gehört, sind sowohl die Veranlagungs-Organe als auch der Steuerpflichtige daran gebunden» [15]).

«Die Rechtssicherheit im Steuerwesen verlangt feststehende Bemessungsgrundlagen auch in zeitlicher Hinsicht, und diese können nur durch eine gewisse schematische Umschreibung gewonnen werden.» [15]) «Die Steuertaxation ist zu Beginn des Jahres nach Maßgabe der bestehenden Vermögens- und Einkommensverhältnisse vorzunehmen; auf die nachher im Laufe des Jahres eintretenden Schwankungen kann bei der Besteuerung nicht Rücksicht genommen werden, weder im Sinne der Erhöhung noch der Herabsetzung. Eine gegenteilige Praxis müßte unabsehbare Konsequenzen haben und die Rechtskraft der Steuerliste suspendieren» [16]).

Eine gewisse Milderung kann eintreten durch den in einigen Gemeinden vorgesehenen Steuererlaß [17]); dazu müssen jedoch besondere Voraussetzungen erfüllt sein (Unglücksfall, Krankheit usw.). Andere Korrekturen (Steuerrückforderung und -Nachforderung) sind im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht häufig ausdrücklich vorgesehen. Die Gemeinde Dornach läßt ausdrücklich eine Steuerrückforderung zu «wegen nachträglicher Aenderung der Steuerfaktoren» [18]).

---

[13]) Vgl. die in § 15 Z. 3. c). zit. Entscheide.
[14]) Vgl. RB 1892, S. 146.
[15]) Blumenstein I 295.
[16]) RB 1907, S. 162, RRP. Nr. 3955.
[17]) Vgl. unten § 19, Z. 2.
[18]) Dornach § 31.

3. DER EINFLUSS DER ZEIT AUF DIE STEUERVERANLAGUNG.

Auch die Zeitbestimmungen für die Steuerveranlagung können einen Einfluß auf die Steuer, auf ihre Entstehung und ihren Umfang haben, wenn sie auch ihre hauptsächliche Bedeutung für das formelle Steuerrecht haben [19]).

Bei einmaligen Steuern ist der Zeitpunkt der Veranlagung im Steuerreglement meist vorgesehen (z. B. bei der Liegenschaften-Reingewinnsteuer; «dem Steuerpflichtigen wird nach stattgefundener Handänderung ein Taxationsformular von StK zugeschickt») [19]). Bei den periodischen Steuern sind in den Reglementen Veranlagungsperioden vorgesehen, welche in einigen Gemeinden mit der Steuerperiode zusammenfallen, in andern aber sich von ihr zeitlich unterscheiden [19]). «Der Einfluß einer die Dauer der Steuerperiode überschreitenden Veranlagungsperiode auf die Steuerforderung besteht darin, daß diese letztere während mehrerer Steuerperioden gleich bleibt, trotzdem sich vielleicht das Steuerobjekt hinsichtlich seiner Steuerbemessungsgrundlagen geändert hat. Dies kann natürlich sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Fiskus zu Unbilligkeiten führen. Ein Korrektiv dagegen bildet die Zulassung sogen. *Zwischenrevisionen.*» [20]) Die Gemeindesteuerreglemente sehen diese Institution unter besondern Bedingungen auch vor [21]).

4. DER UNTERGANG DES STEUERANSPRUCHES DURCH ZEITABLAUF.

«Das Privatrecht kennt den Zeitablauf als Untergangsgrund von Ansprüchen nach 2 Richtungen hin: als gesetzliche Befristung und als Verjährung» [22]). Beide Institutionen sind, mit gewissen Aenderungen, auch im Steuerrecht möglich.

a). Die Steuerverjährung.

«Die Steuerverjährung besteht im Erlöschen einer zur Entstehung gelangten Steuerforderung». «Sie findet nur in Bezug auf diejenigen Steuerforderungen Anwendung, für welche sie im Gesetz (bezw. im Reglement) ausdrücklich vorgesehen wird»; «keinesfalls dürfen ohne ausdrückliche Vorschrift des Gesetzgebers die zivilrechtlichen Verjährungsbestimmungen angewendet werden» [23]).

---

[19]) Vgl. unten § 23, Z. 2.
[20]) Blumenstein I 299.
[21]) Vgl. Note [19]).
[22]) Blumenstein I 300.
[23]) Blumenstein I 300 f.; Mayer Verwaltungsrecht S. 344; anderer Meinung ist Fleiner, Institutionen, 406.

§ 82 des GG nennt eine Verjährungsfrist für die Strafsteuer bei zu niedriger Selbsttaxation; der doppelte Betrag der fehlenden Steuer kann danach nur für die letzten 5 Jahre nachgefordert werden, d. h. die Nachsteuerforderung verjährt in 5 Jahren.

Nach der Praxis des RR [24]), sowie nach 35 Gemeindesteuerreglementen [25]), bedeutet § 82 des GG, daß im Falle der Selbsttaxation der doppelte, in den andern Fällen der einfache Betrag der zu wenig bezahlten Steuer nachgefordert werden kann. Die zeitliche Beschränkung der Nachforderung, d. h. ihre Verjährung nach 5 Jahren gilt aber im einen wie im andern Fall [24]) [26]). Das soloth. Gemeindesteuerrecht kennt also die gesetzliche Verjährung von 5 Jahren; auf längere Zeit zurück dürfen keine Steuern nacherhoben werden. Diese Verjährungsfrist stützt sich auf § 82 des GG und auf die diesbezügliche Praxis des RR und der Gemeinden.

Die Verjährung beginnt zu laufen vom Ablauf jenes Jahres an, für welches eine unrichtige Taxation vorgenommen wurde [27]), bezw. in welchem unrichtig versteuert worden war. Weitere Normen sind in den Reglementen nicht enthalten; im Zweifelsfalle entscheidet das Ermessen des Richters. Da Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung nicht vorgesehen sind, so können sie nicht angewendet werden. Ist die Verjährungsfrist abgelaufen, so hat der Steueranspruch zu bestehen aufgehört. Die exstinktive Wirkung der Verjährung läßt ihn auch nicht mehr als Naturobligation weiterbestehen [28]). Die Verjährung muß als Einrede im Steuerbezugs- oder Justizverfahren vom Steuerschuldner selbst geltend gemacht werden.

b). Die Befristung der Steuerveranlagung.

«Von der Verjährung als Erlöschungsgrund einer bestehenden Steuerforderung ist zu unterscheiden der durch Zeitablauf herbeigeführte Untergang der Besteuerungsmöglichkeiten» [28]). Diese Befristung kommt nur vor bei den Veranlagungssteuern. Sie ist schon in der Periodizität der Steuer selbst begründet. Denn «kraft der Periodizität entsteht für jede Steuerperiode ein ganz bestimmter Steueranspruch. Dieser verdrängt gleichsam den Anspruch aus der früheren Periode, da im laufenden Jahr mit Willen des Gesetzgebers nur *ein* Steueranspruch begründet werden kann» [29]). Dieser Grundsatz ist auch in § 79 des GG enthalten; daraus und aus den obigen Erwägungen ergibt sich, daß «die zur Anspruchbegründung erforderliche Veranlagungsverhandlung oder wenigstens ein wesent-

[24]) RB 1914, S. 151, RRP. Nr. 316.
[25]) z. B. Solothurn § 29; Grenchen § 30.
[26]) z. B. Dornach § 32, ausdrücklich.
[27]) RB 1909, S. 184, RRP. Nr. 899.
ORK 1930, V. Ber., Nr. 21, S. 35; vgl ferner Dornach § 32.
[28]) Blumenstein I 304.

licher Teil derselben während der Steuerperiode selbst, in die der Steueranspruch gehört, vorgenommen werden muß» [29]), d. h. daß die Besteuerungsmöglichkeit für eine bestimmte Steuerperiode nur während dieser Periode besteht und nachher nicht mehr nachgeholt werden kann, auch nicht durch eine nachträgliche Veranlagung oder Berichtigung und Ergänzung der frühern Veranlagung gegeben ist. Das schließt aber nicht aus, daß das Steuergesetz, bezw. -Reglement mit Bezug auf die in einer früheren Periode zu erhebenden Steuerforderung nachträglich neue Ansprüche entstehen läßt (Steuernachforderung oder Steuerstrafe) [30]).

§ 18.

Das Sicherungsmoment in der Steuer.

1. BEGRIFF UND ARTEN.

Die Realisierung der Steuerforderung ist gewissen Gefahren ausgesetzt; denn sie hängt ab von der Zuverlässigkeit des Steuerschuldners und seiner Zahlungsfähigkeit. Das Steuerrecht sucht dieser Gefährdung der Steuerforderung zu begegnen durch besondere Sicherungsmittel, und zwar durch Sicherung der Steuerfeststellung und durch Sicherung der Steuereintreibung.

a). Sicherung der Steuerfeststellung.

Das beste Sicherungsmittel ist die Steuerehrlichkeit, welche durch die Loyalität und peinliche Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen durch die StK, ORK und RR am ehesten erzielt wird.

Der Steuergesetzgeber sucht aber die Steuerfeststellung noch durch andere Mittel zu sichern. Steuergelübde und Steuereid, welche etwa verwendet werden, sind im soloth. Gemeindesteuerrecht unbekannt.

Ein *Steuerinventar* im eigentlichen Sinne wird in den Gemeinden des Kt. Solothurn nicht vorgesehen, in der Art, daß ein eigenes Inventar zu Steuerzwecken über das Vermögen eines Steuerpflichtigen aufgenommen würde. Hingegen sehen mehrere Gemeinden vor, daß die StK von Erbschaftsinventaren und andern öffentlichen Urkunden, welche Angaben über die Vermögensverhältnisse eines Steuerpflichtigen enthalten, Kenntnis nehmen muß, bezw. daß ihr der Ammann oder Inventarbeamte davon Kenntnis geben muß (s. unter Steuerdenunziation); diese Kenntnisnahmen dienen zum Zweck von Steuertaxationen, zur Feststellung von Nachsteuerforderungsansprüchen und Steuerstrafen [1]) [2]). Nach einem ausdrücklichen

[29]) Blumenstein I 305.
[30]) Vgl. § 19, § 20; z. B. N.-Gerlafingen § 24 ausdrücklich.
[1]) 78 Gemeinden z. B. Derendingen § 34; N.-Gerlafingen § 31; Balsthal § 20; Olten § 22; Dornach § 32.
[2]) RB 1898, S. 278, RRP. Nr. 3301.

RR-Entscheid ist den Gemeinden des Kantons die Einsicht in die Inventar- und Teilungsakten zu gestatten [3]).

Ein anderes Mittel zur Sicherung der Steuerfeststellung ist die auch in zahlreichen Gemeinden des Kt. Solothurn vorgesehene [10]) *Steuerdenunziation*. Sie besteht darin, daß gewisse Personen verpflichtet sind, ihnen bekannte Steuerfälle den Steuerbehörden zur Kenntnis zu bringen [4]). Sie beruht zumeist auf dem Zusammenhang der verschiedenen Zweige der Selbstverwaltung der Gemeinde. Es werden in der Regel auch nur Amtspersonen, nicht Privatpersonen zur Steuerdenunziation verpflichtet, so z. B. der Ammann [5]), der Inventarbeamte [6]), der Viehinspektor [7]), alle Gemeindebeamten [8]). «Die Denunziationspflicht amtlicher Organe ist naturgemäß auf solche Steuervergehen beschränkt, die jenen in Ausübung ihrer amtl. Funktionen zur Kenntnis gelangen. Was der Beamte als Privatperson erfährt, braucht er nicht zur Anzeige zu bringen Die Nichterfüllung der Denunziationspflicht stellt eine Amtspflichtverletzung dar und kann als solche disziplinarisch geahndet werden.» [9]) Die Steuerdenunziation steht mehrfach mit dem Steuerinventar in Zusammenhang, indem der Inhalt der Denunziation gerade das Inventar sein soll [11]).

In Kappel ist die Denunziationspflicht auch Privatpersonen auferlegt, nämlich den «Dienstherren, Arbeitgebern und Geschäftsinhabern, für die Lohn- und Gehaltsverhältnisse, Gewinnanteile und sonstigen Bezüge der von ihnen angestellten oder bei ihnen tätigen Personen. Bei juristischen Personen trifft diese Pflicht den gesetzlichen Vertreter. Sie sind verpflichtet, der Steuerbehörde auch Auskunft zu geben über die Vermögensbeteiligung und die Bezüge ihrer Teilhaber und Mitglieder der Verwaltungsbehörden.» [12]) In Bellach ist jeder «Steuerzahler ersucht, bei zu niedrig erfolgter Taxation von Steuerpflichtigen, die StK hievon in Kenntnis zu setzen, unter Angabe der Beweismittel» [13]).

In einigen Gemeinden sind Arbeit- und Logisgeber verpflichtet, die Namen der Arbeit- und Logisnehmer der StK bekannt zu geben [14]).

---

[3]) RRB vom 21. Nov. 1890; A.S. 1884/90, S. 335.
[4]) Blumenstein I 374.
[5]) z. B. Lüterswil § 22; Messen; N.-Gerlafingen § 31.
[6]) z. B. Dornach § 32.
[7]) Gempen.
[8]) 8 Gemeinden, z. B. Küttigkofen § 27; Mühledorf § 29; Derendingen § 34.
[9]) Blumenstein I 379.
[10]) 75 Gemeinden.
[11]) z. B. N.-Gerlafingen § 31; Dornach § 32.
[12]) Kappel § 25.
[13]) Bellach Art. 3 F.
[14]) z. B. Kriegstetten § 6.

Das wirksamste Sicherungsmittel der Steuerfeststellung ist die *Nachforderung* und das *Steuerstrafrecht* [15]). Alle Steuerstrafen sollen eine vergeltende und abschreckende Wirkung erzielen, um die Steuerpflichtigen vor zu niedrigen Selbsttaxationen und Steuerauskünften abzuhalten. Die gleiche Wirkung kommt der Nachsteuer zu; der Steuerpflichtige soll, wenn sich nachträglich herausstellt, daß er zu wenig versteuert hat, den Fehlbetrag noch nachzahlen müssen [16]).

Eine besondere Art Sicherungsmittel für die Steuerfeststellung weist die Gemeinde Zuchwil auf: «Steuerpflichtige, welche der Selbsttaxation einen gültigen Lohnausweis beilegen, oder wo eine gültige Lohnliste vorliegt, sind berechtigt, vom steuerpflichtigen Einkommen einen Abzug von Fr. 200.— zu machen» [17]).

b). Sicherung der Steuereintreibung.

Die Steuer wird auf dem Wege der Schuldbetreibung eingetrieben [18]). Dazu muß das materielle Steuerrecht Sicherungsmittel vorsehen; geschieht dies nicht, so gelten die betreibungsrechtlichen Sicherungsmittel (Arrest, Anfechtungsklage). Die Steuereintreibung wird gesichert durch das Steuerpfandrecht und die Sicherstellungsverfügung [19]); diese Institute berührt das soloth. positive Gemeindesteuerrecht nirgends.

2. STEUERZINS UND STEUERSKONTO.

Beide Einrichtungen haben das Gemeinsame, daß sie den Steuerschuldner veranlassen sollen, seine Steuern rechtzeitig zu bezahlen. Beide haften dem Steuerrechtsverhältnis nicht notwendig an. «Sie dürfen daher auch nur zur Anwendung gebracht werden, wenn und insoweit sie im Steuergesetz (bezw. Steuerreglement) selbst vorgesehen sind. Dies gilt insbesondere für die Verzugs- und Vergütungszinsen. Diese sind stets gesetzliche Zinen und können daher naturgemäß ihre Begründung nur im Geetz (bezw. Reglement) selber finden.» [20]) Steuerzins und Steuerskonto dürfen also nur angewendet werden, wenn das betr. Gemeindesteuerreglement es ausdrücklich vorsieht; denn wie die Steuerforderung wären auch diese Ansprüche nur obligationes ex lege.

a). Der Steuerzins.

Der Steuerzins veranlaßt den Steuerpflichtigen, rechtzeitig zu zahlen, da er sonst einen wirtschaftlichen Nachteil erleidet. Er erscheint in 2 Formen:

---

[15]) Vgl. unten § 19 und § 20.
[16]) Vgl. unten § 19 Z. 3.; z. B. Solothurn § 29; N.-Gerlafingen § 24.
[17]) Zuchwil Art. 6 Abs. 7.
[18]) Vgl. unten § 29, Z. 5.
[19]) Blumenstein I 307.
[20]) Blumenstein I 320.

aa). Der Verzugszins.

Ein Verzugszins kann nur vorgesehen werden für den Fall, daß der Steuerschuldner in Verzug ist. Die Steuerforderung muß daher fällig sein [21]).

Zahlreiche Gemeinden sehen einen Verzugszins in ihren Reglementen vor (64 Gemeinden). In 62 von diesen Gemeinden ist die Höhe des Verzugszinses reglementarisch festgelegt; nämlich in 57 Gemeinden in der Höhe von 5 %; in Boningen 4 %; in Kriegstetten, Luterbach, Grod 6 %; in Gänsbrunnen 10 %; nach den andern Reglementen wird der Verzugszins und seine Höhe alljährlich von einer bestimmten Behörde (z. B. Gemeinderatskommission in Solothurn) nach den ortsüblichen Ansätzen festgelegt [22]).

Der Verzugszins wird in 46 Gemeinden sofort vom Termin der Fälligkeit an geschuldet; in andern Gemeinden wird eine Wartefrist eingeschaltet (9 Gemeinden), oder es wird mittels einer Mahnung ein Termin angesetzt, von welchem an der Verzugszins geschuldet wird (9 Gemeinden). In einer Reihe von Gemeinden wird der Verzugszins nur geschuldet, sofern der Steuerbetrag eine festgesetzte, minimale Grenze überschreitet (7 Gemeinden) [23]).

Regelmäßig wird auch für die Nachsteuern und für die Strafsteuern ein Verzugszins, meist in der Höhe von 5 % reglementarisch angeordnet (ca. 30 Gemeinden) [24]) [25]).

In 1 Gemeinde (Messen) wird der Verzugszins nur geschuldet bei böswilligem Verzug.

Ein Entscheid der ORK bejaht die Zulässigkeit der Verzugszinsen.

bb). Der Vergütungszins.

Im Gegensatz zum Verzugszins handelt es sich beim Vergütungszins nicht um einen subjektiv verschuldeten Verzug des Steuerpflichtigen. «Der Vergütungszins stellt vielmehr ein Aequivalent für die Zeitersparnis dar, die der Steuerpflichtige infolge einer spätern Steuerzahlung macht» [26]). Ein Vergütungszins liegt also vor, wenn die Steuerforderung zwar nach dem Grundsatz der generellen Fälligkeit auf einen bestimmten Tag hin fällig wäre, aber zu einem die Selbstveranlagung übersteigenden Teil noch bei einer Veranlagungs- oder Rekursinstanz hängig ist, also noch nicht bezahlt werden muß [27]). Wenn also ein Teil des Steuerbetrages aus diesem Grunde noch nicht bezahlt wird, so ist vom Zeitpunkt der generel-

[21]) Vgl. oben § 10, Z. 2.
[22]) Solothurn § 28; Gempen die Gemeindeversammlung.
[23]) z. B. Zuchwil Art. 13; Fr. 30.—.
[24]) z. B. Solothurn, Grenchen, Olten.
[25]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 21. S. 36.
[26]) Blumenstein I 321.
[27]) Vgl. oben § 10, Z. 2.

len Fälligkeit an ein Vergütungszins zu zahlen. Irrtümlich wird dieser Zins oft Verzugszins genannt: «Ein Verzugszins von 5 % ist auch für diejenigen Steuerbeträge zu entrichten, die nach dem 31. Dezember des Steuerjahres noch bei irgend einer Rekursinstanz anhängig sind» [28]). Aehnliche Bestimmungen in 7 weitern Gemeinden [29]).

b). Der Steuerskonto.

«Er besteht in einer prozentualen Ermäßigung der Steuerforderung für den Fall, daß sie vor dem gesetzlich angeordneten Fälligkeitstermin bezahlt wird» [30]). Er will den Steuerpflichtigen veranlassen, rechtzeitig zu bezahlen, durch Gewährung eines besondern Vorteils. Auch dieses Institut darf nur angewendet werden, wenn es im Steuerreglement ausdrücklich vorgesehen ist. Eine Anzahl von Gemeinden hat diese Vergünstigung angeordnet (11 Gemeinden). Der Steuerskonto beträgt ⅔ % in Gretzenbach, 2 % in Wangen, 3 % in Rodersdorf, 4 % in Grenchen, O.-Gerlafingen, Dulliken, 5 % in Schönenwerd, Büren, Kleinlützel, Dornach, Witterswil usw.

3. BESONDERE ÖFFENTLICH-RECHTLICHE FOLGEN DES STEUERVERZUGES.

Dem Steuergesetzgeber stehen auch andere öffentlich-rechtliche Machtmittel zur Verfügung, die meistens durch psychische Beeinflussung den Steuerpflichtigen veranlassen sollen, seine Steuer ehrlich anzugeben und rechtzeitig zu bezahlen. Im soloth. Gemeindesteuerrecht müssen hier vor allem strafrechtliche Folgen der Steuerverfehlungen genannt werden [31]).

§ 19.

Steuerrückforderung, Steuererlaß, Steuernachforderung.

1. DIE STEUERRÜCKFORDERUNG.

Die condictio indebiti des Zivilrechts darf ohne ausdrückliche Vorschrift des Reglementes im Steuerwesen einer Gemeinde nicht angewendet werden. Ein Steuerrückforderungsanspruch ist nur gegeben, wenn er im Reglement vorgesehen ist [1]). Es handelt sich bei der Steuerrückforderung um den Anspruch auf Rückgabe einer bezahlten Nichtschuld des Steuerrechts.

---

[28]) Zuchwil Art. 13.
[29]) Grenchen, Burgäschi, Gunzgen, Olten, N.-Erlinsbach, Winznau, Gempen.
[30]) Blumenstein I 322.
[31]) Vgl. unten § 20.
[1]) Blumenstein I 325; Fleiner, Institutionen, S. 172; Zellweger, 83.

Voraussetzung der Steuerrückforderung ist in 1. Linie die Bezahlung einer ganz oder teilweise nicht geschuldeten Steuer. Dazu ist erforderlich, daß im betr. Fall die subjektiven oder die objektiven Voraussetzungen für das Entstehen einer rechtsgültigen Steuerforderung fehlten, oder daß die Höhe der Steuer nicht gemäß den gesetzlichen (bezw. reglementarischen) Vorschriften bemessen war [2]). Die Veranlassung zur Zahlung einer Nichtschuld kann verschiedene Ursachen haben; es ist möglich, daß bei Doppelbesteuerungskonflikten nach Bezahlung der Steuer eine andere Gemeinde als die, an welche bezahlt wurde, als steuerberechtigt erkannt wird; dann besteht ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rückforderung gegenüber der Gemeinde, welcher irrtümlicherweise bezahlt worden war [3]).

Dasselbe ist möglich bei Anwendung des Grundsatzes der Besteuerung pro rata temporis. Wenn ein Steuerpflichtiger die «Gemeinde vor Schluß des Jahres und nach Bezahlung der ganzen Jahressteuer verläßt, hat er verhältnismäßige Rückerstattung zu beanspruchen» [4]). Häufig kann die Bezahlung einer Nicht-Schuld vorkommen bei der Zahlung der ganzen Steuer am Termin der generellen Fälligkeit; es ist möglich, daß nach diesem Termin in einem Einsprache- oder Rekursverfahren festgestellt wird, daß die bezahlte Steuer zu hoch war oder gar nicht geschuldet war; in diesem Fall besteht wiederum ein Rückforderungsrecht. Es würde zunächst billig erscheinen, daß überhaupt in den Gemeinden, welche die generelle Fälligkeit vorsehen, die Steuerrückforderung auch ohne Reglementsbestimmung Platz greifen kann, wenn die Bezahlung einer Nicht-Schuld von den Veranlagungs- oder Justizbehörden konstatiert wird. Dem ist aber nicht so; die Steuerrückforderung kann nur beansprucht werden, wenn sie im Reglement vorgesehen ist; die scheinbare Unbilligkeit ist in der Praxis nicht so groß, indem die Gemeinden, welche die generelle Fälligkeit vorsehen, nur verlangen, daß die Steuerpflichtigen an diesem Fälligkeitstag den nicht streitigen Teil ihrer Steuerschuld bezahlen. Ferner muß der Steuerpflichtige beim Bezug protestieren. Es wird dies anerkannt in einem Entscheid des RR: «In das Begehren um nachträgliche Rückerstattung früher zuviel bezahlter Steuern kann nicht eingetreten werden, wenn anläßlich des Steuerbezuges keine Einsprache erhoben wurde» [5]). Anders wenn das Reglement die Rückforderung ausdrücklich vorsieht [6]).

Die Rückforderung zuviel bezahlter Steuern wegen nachträglicher Aenderung der Steuerfaktoren ist nur gegeben, wenn sie im Reglement vorgesehen ist; allgemein hat dieser Grundsatz keine Geltung

[2]) Blumenstein I 326.
[3]) RB 1915, S. 147, RRP. Nr. 499.
[4]) RRB vom 29. Jan. 1889, A.S. 1884/90, S. 240.
[5]) RB 1892, S. 146.
[6]) RB 1901, S. 176, RRP. Nr. 368. RB 1907, S. 162, RRP. Nr. 3955.

und darf nicht vermutet werden. In einem Ausnahmefall hat der RR bei Entscheidung eines Rekurses verfügt, daß für eventl. ungünstigere Geschäftsresultate als in der Taxation vermutet waren, Rückforderung zulässig sei [7]). Die Gemeinde Dornach hat ganz allgemein den Grundsatz aufgestellt, daß die Rückforderung gegeben sei, wegen nachträglicher Aenderung der Steuerfaktoren [8]).

Aehnliche Rückforderungsbestimmungen enthalten die Reglemente von Burgäschi, Gempen, Hauenstein, Grenchen, N.-Erlinsbach, Olten, Winznau [9]). Die letztgenannten 3 Gemeinden lassen die Rückforderung nur zu für den Fall der durch die generelle Fälligkeit zu viel bezahlten Steuern. Die Gemeinde Solothurn kennt ein Rückforderungsrecht für den Fall der Bezahlung einer Nicht-Schuld durch Anwendung des Grundsatzes pro rata [10]).

Gegenstand der Rückforderung ist der vom Steuerpflichtigen ungeschuldeterweise bezahlte Abgabebetrag mitsamt den bezahlten Verzugs- und Vergütungszinsen [11]).

Die Geltendmachung der Rückforderung hat bei der StK der betr. Gemeinde zu erfolgen, sofern nicht StK oder ORK von Amtes wegen die Rückerstattung veranlassen. Weist die StK das Begehren ab, so kann der Rekurs an die ORK oder an den RR weitergezogen werden (Vgl. unten § 26) [12]).

Aktivlegitimiert zur Geltendmachung des Anspruches ist derjenige, welcher eine Nicht-Schuld bezahlt hat, bezw. sein gesetzlicher Vertreter, der Steuersubstitut oder Steuersukzessor; passiv legitimiert ist die betr. Gemeinde [13]).

2. DER STEUERERLASS.

Schon vor der Bezahlung der Steuer können sich Umstände einstellen, welche die Bezahlung des Steuerbetrages als eine große Unbilligkeit erscheinen lassen würden. Dem will der Steuererlaß vorbeugen; denn die Steuer darf den Bürger nicht in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährden. Der Steuererlaß besteht nun darin, daß eine an und für sich geschuldete, rechtlich festgestellte Steuer nicht erhoben, sondern erlassen wird [14]). 65 Gemeinden des Kt. Solothurn sehen den allgemeinen Steuererlaß vor [15]) [16]). Es handelt sich in allen

[7]) RB 1896, S. 136, RRP. Nr. 2814.
[8]) Dornach § 31 Abs. 4.
[9]) Burgäschi § 25; Hauenstein § 23; N.-Erlinsbach § 20; Gempen § 27; Grenchen § 28; Olten § 27; Winznau § 29.
[10]) Solothurn § 27.
[11]) Blumenstein I 328.
[12]) Vgl. besonders Zellweger, 83; ferner Oswald, Rechtsschutz, 68.
[13]) Vgl. unten § 25; Z. 3, a). u. b).; Zellweger, 39, 86; Oswald, Rechtsschutz, 151.
[14]) Blumenstein I 331.
[15]) Vgl. Note [13]).
[16]) Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 25.

diesen Gemeinden um einen Gnadenakt der zuständigen Behörden, der StK oder des Gemeinerates. Das Reglement überläßt es dem Ermessen der Behörden, den Steuererlaß zu gewähren oder nicht zu gewähren; es verpflichtet sie nicht, beim Vorhandensein der festgelegten Voraussetzungen unter allen Umständen den Erlaß auszusprechen; anderseits darf natürlich die Verfügung der Behörde nicht eine willkürliche sein; sonst könnte sie wegen Verletzung von Art. 4 BV angefochten werden. Ferner steht dem Steuerpflichtigen ein Rechtsanspruch darauf zu, «daß ein den bestehenden Vorschriften entsprechendes Erlaßgesuch auch geprüft und beurteilt wird [17]).

Die *Erlaßgründe* bestehen «in einer erheblichen Erschwerung der Steuerzahlung durch äußere Umstände» [18]). Es darf aber im Steuererlaßverfahren nicht einfach eine Revision der Veranlagung vorgenommen werden unter Berücksichtigung der veränderten Verhältnisse. «Maßgebend ist lediglich, ob die gegenwärtige wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen diesem eine Entrichtung der geschuldeten Steuer . . . für ihn besonders drückend erscheinen läßt» [19]). Unter diesem Gesichtspunkt werden als Voraussetzungen eines Steuererlasses genannt z. B. «schwere Schicksalschläge, Unglücksfälle, Krankheit, Todesfall, hohes Alter, Gebrechlichkeit, Armengenössigkeit, Fehljahre, Naturereignisse, wirtschaftliche Krise, Arbeitslosigkeit, außerordentliche Verhältnisse, usw. [20]). Als Grund für den Steuererlaß wird aber nirgends die Veränderung der Steuerfaktoren vorgesehen [21]). Selbstverständlich darf ein Steuererlaß nur dort angewendet werden, wo er im Steuerreglement der Gemeinde ausdrücklich vorgesehen ist; das hat der RR gegenüber einem Beamten festgestellt, der während des Jahres von seinem Posten zurücktrat und für den nicht bezogenen Teil seines Gehaltes einen Erlaß beanspruchte, während im Gemeindesteuerreglement überhaupt kein Steuererlaß vorgesehen war [21]).

Dem Steuererlaß verwandt ist die *Steuerstundung* [22]).

Gegenstand des Steuererlasses sind ausstehende, rechtskräftig festgestellte Steueransprüche. Die meisten Gemeinden lassen die Möglichkeit offen, daß die Steuern teilweise oder in vollem Umfang erlassen werden [23]). In vielen Gemeinden ist der Steuererlaß nur für eine einzelne Steuerart, für die Haushaltungssteuer vorgesehen [24]).

---

[17]) Blumenstein I 332.
[18]) Blumenstein I 333. Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 27 ff.
[19]) Siehe Note [20]).
[20]) z. B. Starrkirch § 4; Gretzenbach § 16; Gunzgen § 18; Boningen Art. 22; Dulliken Art. 19; Däniken § 13; Eppenberg § 16; usw.
[21]) RB 1907, S. 162, RRP. Nr. 3955.
[22]) Vgl. oben § 10 Z. 2. (Metzerlen § 11).
[23]) z. B. Burgäschi § 17; Derendingen § 22; Starrkirch § 4.
[24]) z. B. Ichertswil § 3; Küttigkofen § 3; Lüterswil § 3; Deitingen § 7; . . .

Ein *Erlaßverfahren* ist regelmäßig nicht vorgesehen; meist [25]) wird ein schriftliches Gesuch an die StK verlangt, welche entweder selber darüber entscheidet [26]) oder dem Gemeinderat Antrag stellt, zur Entscheidung [27]); oder das Gesuch wird an den Gemeinderat direkt gerichtet und von ihm entschieden [28]). In Oberbuchsiten entscheidet die Gemeindeversammlung [29]). In Kriegstetten ist nur ein allgemeiner Steuererlaß bei Fehljahren durch die ganze Gemeindeversammlung vorgesehen [30]). «Da in allen diesen Fällen mangels einer gesetzlichen Grundlage ein subjektives Recht auf den Erlaß nicht gegeben ist, ist eine Weiterziehung der Verfügung der Erlaßbehörden durch Ermessensbeschwerde oder staatsrechtlichen Rekurs an das BG schlechterdings ausgeschlossen. Noch weniger ist natürlich eine Anfechtung des Erlaßentscheides auf dem eigentlichen Verwaltungsrechtsweg ... zulässig» [31]).

3. DIE STEUERNACHFORDERUNG.

Durch die Steuernachforderung wird ein Anspruch der Gemeinde mit Bezug auf ihr zu Unrecht entgangene Steuerleistungen begründet. Es handelt sich dabei um eine öffentlich-rechtliche Forderung für solche Steuern, die entweder nicht in der richtigen Zeit oder in der gesetzlichen Weise oder im vorgesehenen Betrag entrichtet worden sind. Ebenso wie die Rückforderung kann auch die Steuernachforderung nur geltend gemacht werden, wenn sie im Gesetz oder im Steuerreglement einer Gemeinde vorgesehen ist [32]).

a). Der Rechtsgrund.

Der Rechtsgrund der Steuernachforderung ist «ein dem Gesetz (bezw. Reglement) nicht entsprechendes Verhalten des Steuerpflichtigen, wodurch die Feststellung der Steuerforderung verhindert oder beeinträchtigt wurde» [33]). Im soloth. Gemeindesteuerrecht wird die Steuernachforderung fast ausnahmslos im Anschluß an gewisse Steuerstrafen vorgesehen. Es müssen dabei 2 Fälle unterschieden werden:

Nach § 82 GG kann die fehlende Steuer in den Fällen der Selbsttaxation für die letzten 5 Jahre im doppelten Betrag nachgeholt werden. In dieser steuerrechtlichen Forderung ist offensichtlich sowohl die Nachforderung der nicht bezahlten Steuern als auch die

[25]) Schriftlichkeit des Gesuches z. B. Burgäschi, Derendingen, Luterbach . . .
[26]) z. B. Biberist § 18; Luterbach § 19; usw.
[27]) z. B. Balsthal § 16; usw.
[28]) z. B. Burgäschi § 17; Derendingen § 22; usw.
[29]) Oberbuchsiten § 18.
[30]) Kriegstetten § 10 b).
[31]) Oswald, Steuerveranlagung, 26.
[32]) Blumenstein I 335.
[33]) Blumenstein I 335.

Steuerstrafe eingeschlossen. Diese Art von Steuernachforderung fällt unter das Steuerstrafrecht [34]).

Wenn aber die Steuerveranlagung ohne Steuererklärung des Steuerpflichtigen von der StK vorgenommen wurde, so kann keine Steuerstrafe nach § 82 GG eintreten; in diesem Falle greift die einfache Steuernachforderung Platz; durch sie kann die Gemeinde auch in den Fällen ohne Selbsttaxation den fehlenden Steuerbetrag erheben [35]). Diese Regelung ist in 35 Gemeinden ausdrücklich und reglementarisch vorgesehen [36]). In diesem Falle ist also die Steuernachforderung eine vom Steuerstrafrecht unabhängige Steuerforderung, und um diese Steuernachforderung im eigentlichen Sinne handelt es sich hier. Nach einer Interpretation des RR ist diese einfache Steuernachforderung in allen Gemeinden gestützt auf § 82 GG anwendbar, unabhängig davon, ob sie auch im Reglement vorgesehen ist; der § 82 GG sagt ausdrücklich, daß in den Fällen von Selbsttaxation die fehlende Steuer für die letzten 5 Jahre im *doppelten Betrag* nachbezogen werden könne. Das heißt aber nicht, daß überhaupt keine Nachsteuer bezogen werden könne, wenn keine Selbsttaxation eingereicht wurde. Nach konstanter Praxis kann vielmehr nach § 82 des GG in diesen letztern Fällen nur die *einfache Nachsteuer* berechnet werden (im Gegensatz zum kant. StStG, das in dieser Richtung keinen Unterschied macht). Es wäre auch gar nicht ersichtlich, warum die Unterlassung der Selbsttaxation den Bezug einer Nachsteuer ausschließen sollte. Der Steuerpflichtige hat, ob mit oder ohne Absicht oder Schuld, wie auch in den Fällen der Selbsttaxation der Gemeinde bestimmte Steuerbeträge vorenthalten, die er schon nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen nachzuleisten hat. Anderseits ist verständlich, daß § 82 GG den doppelten Betrag im Sinne einer Strafe auf die Fälle der Selbsttaxation beschränkt wissen will [37]). Die Steuernachforderung hat also ihre rechtliche Begründung in der richtigen Interpretation von § 82 des GG.

Wie der RR in diesem Entscheid ausführt, spielt es keine Rolle, ob auf Seite des Steuerpflichtigen ein Verschulden vorliegt oder nicht; der Gemeinde steht auf jeden Fall der Anspruch auf die Steuernachforderung zu.

Einzelne Gemeinden wollten die Verbindung der Nachsteuerforderung mit dem Steuerstrafrecht vom Verschulden abhängig machen [38]); allein der RR machte bei der Genehmigung einen Vor-

[34]) Vgl. unten § 20.
[35]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 21, S. 35;
ORK 1931, VI. Ber., Nr. 20, S. 43;
RB 1892, S. 145. Vgl. Note [37]).
[36]) z. B. Solothurn § 29; Grenchen § 30.
[37]) RB 1914, S. 151, RRP. Nr. 316.
[38]) z. B. Solothurn § 29; Grenchen § 30; usw.

behalt im obgenannten Sinne. Unabhängig von den genannten Unterscheidungen läßt die Gemeinde N.-Gerlafingen zu, daß, wenn es sich die letzte Taxation nachträglich als zu niedrig herausstellt, bei der nächsten Taxation eine Mehrsteuer zu berechnen ist [39]).

Unter Umständen ist eine Steuernachforderung auch am Platze, wenn der Steuerpflichtige durch Entrichtung der Steuer an eine nicht berechtigte Gemeinden der berechtigten Gemeinde die Steuer entzogen hat. In diesem Falle steht natürlich der Steuernachforderung ein Rückforderungsanspruch auf Seite des Steuerpflichtigen gegen die Gemeinde, die unberechtigterweise diese Steuer bezogen hat, gegenüber [40]).

b). Bemessung der Nachforderung.

Sowohl wenn die Steuernachforderung unabhängig, als auch wenn sie mit der Steuerstrafe verbunden ist, kann sie nur auf die entgangenen Steuern der letzten 5 Jahre zurückgreifen; auch die 35 Gemeinden, welche die Nachforderung vorsehen, beschränken sie ausdrücklich auf die letzten 5 Jahre; dasselbe ergibt sich aus dem oben zit. Entscheid des RR [37]). Früher geschuldete Steuerbeträge unterliegen der 5-jährigen Verjährungsfrist und können nachher nicht mehr eingefordert werden [41]).

Zur Nachforderung gehört in zahlreichen Gemeinden ein Verzugs- bezw. Vergütungszins vom Tage der jeweiligen Fälligkeit hinweg, er beträgt meist 5 % [42]).

c). Der Schuldner.

Schuldner der Nachsteuerforderung ist, wer zur Steuerentrichtung verpflichtet war (also Steuerpflichtige, Steuersubstitute, Steuersukzessoren). Zudem wird in den Gemeindesteuerreglementen stets eine selbständige Haftung der Erben des Nachzahlungspflichtigen angeordnet [43]). Es besteht dabei Solidarhaftung der Erben für die Nachforderung [44]). Nach dem Reglement von Solothurn wird die Steuerstrafe gegenüber den Erben zur Nachforderung umgewandelt, d. h. der fehlende Betrag nur in einfachem Betrag erhoben [45]).

d). Geltendmachung der Nachforderung.

In den Gemeindesteuerreglementen finden sich keine Normen für das Verfahren bei der Geltendmachung der Nachsteuerforderung.

---

[39]) Nieder-Gerlafingen § 24.
[40]) RB 1915, S. 147; RRP. Nr. 499; vgl. oben Z. 1. dieses §.
Vgl. RB 1915, S. 245, RRP. Nr. 179, geschützt vom BG.
[41]) Vgl. oben § 17 Z. 4.
[42]) z. B. Solothurn § 29, Grenchen § 30; N.-Gerlafingen § 32; Dornach § 32 ... vgl. § 18 Z. 2. a).
[43]) z. B. Solothurn § 29; Grenchen § 30; Dornach § 32; Winznau § 32.
[44]) Vgl. oben § 12 Z. 4.
[45]) Solothurn § 32.

Wenn die Nachsteuerforderung mit der Steuerstrafe verbunden ist, so ist das Steuerstrafverfahren maßgebend. In den andern Fällen ist ein besonderes Steuerfestsetzungsverfahren anzunehmen. Die Beweislast trägt die einfordernde Behörde, «wobei freilich der Zahlungspflichtige die in seinen Händen befindlichen Urkunden, welche eine Aufklärung über die Steuerforderung zulassen, vorzulegen hat». Stets liegt dem Zahlungspflichtigen ob, der Beweis dafür, daß die zeitlichen Voraussetzungen einer Steuernachforderung nicht erfüllt seien [46]). «Im Gegensatz zum ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren obliegt im Nachsteuerverfahren die Beweislast der einfordernden Behörde». Sie muß Bestand und Höhe dieser Forderung beweisen. Sie kann sich dabei «auf diejenigen Unterlagen berufen, die sich in Händen des Beklagten befinden und deren Vorlegung beantragen. Ein förmlicher Gegenbeweis darf aber nicht verlangt werden» [47]).

Der Betrag der Nachforderung wird durch die StK festgelegt und dem Zahlungspflichtigen dagegen eine Beschwerdemöglichkeit an die ORK gegeben [48]). Es handelt sich hiebei eigentlich um ein zweiseitiges Parteiverfahren, wobei der Gemeinde Parteifähigkeit zukommen sollte [49]). — Da aber praktisch eine anläßlich der Nachsteuerveranlagung entstehende Streitsache (ohne Schaden!) gleich behandelt wird, wie eine Taxationsstreitigkeit (d. h. Steuerrekursverfahren der ORK), so gelten die diesbezüglichen Regeln [50]) [51]). Ein das Wesen der Steuer verkennender Entscheid von 1887 überwies die Beurteilung einer Nachforderung dem Zivilrichter [52]).

§ 20.

Das Steuerstrafrecht.

1. DAS WESEN.

Um den gefährdeten Steueranspruch noch mehr zu sichern, hat man ihm, auch im soloth. Gemeindesteuerrecht, strafrechtlichen Schutz angedeihen lassen. Die Wirkung der übrigen Sicherungsmittel soll dadurch verstärkt werden [1]). Dem Steuerstrafrecht soll insbesondere eine psychische Einwirkung, eine abschreckende Wirkung innewohnen durch die Androhung und Durchführung strenger Strafen. Gegen die völlige Unterstellung des Steuerstrafrechts unter das ge-

[46]) Blumenstein I 341.
[47]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 22. S. 36.
[48]) Vgl. Solothurn § 29; Biberist 20.
[49]) Vgl. unten § 25, Z. 3. a). und b).
[50]) Vgl. unten § 28.
[51]) Vgl. Zellweger, 86.
[52]) RB 1887, S. 57.
[1]) Vgl. oben § 18.

wöhnliche Strafrecht sprechen verschiedene Erwägungen; das Volksbewußtsein betrachtet die Steuervergehen nicht als kriminelle Verfehlungen; zudem fallen die Straftatbestände des Steuerrechts nicht ohne weiteres unter diejenigen des gewöhnlichen Strafrechts; sodann muß die subjektive Seite des Steuerstrafrechts weiter gefaßt sein; und schließlich verfolgt der Staat mit dem Steuerstrafrecht offen auch fiskalische Interessen. Trotz diesen Erwägungen hat das soloth. Gemeindesteuerrecht einzelne Widerhandlungen gegen die Steuerpflicht dem gewöhnlichen Strafrecht unterstellt, und es weist auch das eigentliche Steuerstrafrecht eine gewisse Verwandtschaft mit dem gewöhnlichen Strafrecht auf. Doch gelten die Normen des Strafrechtes nur, soweit das positive Steuerrecht darauf verweist oder soweit einzelne Steuertatbestände dem gewöhnlichen Strafrecht selber unterstellt sind.

2. DIE STRAFBAREN TATBESTÄNDE.

Das soloth. Gemeindesteuerrecht kennt 4 verschiedene strafbare Tatbestände. Auch hier gilt im übrigen der Grundsatz: nulla poena sine lege; d. h. es darf kein Tatbestand mit Strafe belegt werden, wenn es nicht im Gesetz oder Reglement so bestimmt ist.

a). Die Steuerverkürzung.

«Das charakteristische Merkmal der Steuerverkürzung beruht darin, daß eine zur Steuerleistung verpflichtete Person durch ein bestimmtes Verhalten dem Gemeinwesen einen ihm nach dem Gesetz zukommenden Steuerbetrag ganz oder teilweise entzieht» [2]). In den Gemeinden des Kt. Solothurn kommen unter diesen Begriff 2 Straftatbestände in Betracht:

aa). Die Steuerhinterziehung.

Zur Erfüllung dieses Tatbestandes gehört nach § 82 des GG und nach den weitaus meisten Gemeindesteuerreglementen (129 Gemeinden) die Abgabe einer Steuererklärung und die Tatsache der ungenügenden Versteuerung; «wenn in den Fällen von Selbsttaxation dieselbe sich als zu niedrig herausstellt . . . » lautet § 82 des GG. Diese Steuerhinterziehung bildet ein Formaldelikt, «bei dem der Eintritt des Erfolges eine absolute Rechtsvermutung des Verschuldens begründet» [2]).

Das Delikt ist also erfüllt, gleichgültig ob beim Steuerpflichtigen eine Schuld, Vorsatz oder Fahrlässigkeit, vorlag. Diesen Charakter der Steuerhinterziehung nach § 82 GG hat der RR in einem Entscheid von 1915 klar herausgearbeitet: «Die Nachsteuerpflicht entsteht allgemein aus der rein *objektiven Tatsache*, daß ein an sich steuerpflichtiges Vermögensobjekt der schuldigen Steuer entzogen

[2]) Blumenstein I 345.

wird, *gleichgültig, ob dieser Entzug subjektiv dolos oder culpos oder aus einem entschuldbaren Irrtum erfolgte.* Auch der Wortlaut des Steuerreglementes (von Olten) rechtfertigt es nicht, die Nachsteuer nur bei absichtlicher oder böswilliger Steuerhinterhaltung zuzulassen, umsoweniger als auch der Staat, gestützt auf eine analoge Bestimmung des kantonalen Steuergesetzes Nachsteuer bezieht, ohne Rücksicht auf den subjektiven Grund des Steuerentzuges. Die Nachsteuerpflicht kann auch nicht deshalb bestritten werden, weil die StK (Olten) die Taxation des Steuerpflichtigen jeweilen akzeptiert hatte [3]). Ein Entscheid des BG in dieser Angelegenheit, der das Urteil des RR nicht schützte, verkennt völlig das Wesen der in § 82 umschriebenen Steuerhinterziehung, sowie deren Charakter als Formaldelikt.

In einem Entscheid der ORK wird zu Unrecht verlangt, daß böse Absicht des Steuerpflichtigen nachgewiesen sein müsse, um eine strafbare Steuerhinterziehung zu begründen [4]). Wenn erwiesen ist, daß durch das gesetzwidrige Verhalten des Steuerschuldners — zu niedrige Steuerentrichtung auf Grund einer untersetzten Steuerselbsttaxation —, der Gemeinde ein Steuerbetrag entgangen ist, so ist der Straftatbestand erfüllt, ganz unabhängig davon, ob beim Steuerpflichtigen böse Absicht nachgewiesen oder vorhanden war oder nicht; es spielt in dieser Frage gar keine Rolle, ob und welches Verschulden beim Steuerpflichtigen vorlag und wie die StK ihn in früheren Jahren eingeschätzt hat; wenn feststeht, daß auf Grund einer Selbsttaxation zu wenig versteuert wurde, ist der in § 82 geschilderte Straftatbestand erfüllt, und die darauf gesetzte Strafe hat einzutreten. — Es ist auch völlig irrelevant, ob die StK früher Kenntnis hatte von der mangelhaften Selbsttaxation des Steuerpflichtigen, ohne eine höhere Einschätzung vorzunehmen. Darin etwa gar «eine stillschweigende Anerkennung der Steuerfreiheit» «der zu niedrig angegebenen Objekte» erblicken zu wollen, ist eine gründliche Verkennung des öffentlichen Rechtes. Im öffentlichen Recht gibt es keinen Verzicht auf Rechte, wie etwa im Privatrecht [5]). Es ist ganz unerfindlich, mit welchem Recht eine StK verbindlich auf eine der Gemeinde zustehende Forderung verzichten könnte; abgesehen davon, daß die StK nicht die Vertreterin der Gemeinde in Steuersachen, sondern eine objektive Veranlagungsbehörde ist [6]), kann die Gemeinde ohne gesetzliche oder reglementarische Ermächtigung nicht auf eine ihr zustehende Forderung verzichten, wie eine Privatperson. — Ganz zu Unrecht werden in dieser Hinsicht einige Entscheide des BG angeführt [7]); in den zitier-

[3]) RB 1915, S. 144, RRP. Nr. 179.
[4]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 20, S. 33.
[5]) Fleiner, Institutionen, S. 128.
[6]) Vgl. unten § 21 Z. 3.
[7]) BG 33, I. 693; 34, I. 26; 46, I. 90.

ten Fällen, die übrigens nicht einmal das soloth. Gemeindesteuerrecht beschlagen, waren die gesetzlichen Voraussetzungen ganz anders; das BG macht sogar ausdrücklich den Vorbehalt, daß nicht im Gesetz ein Anhaltspunkt für eine nachträgliche Strafsteuerforderung vorhanden sei. Solche Anhaltspunkte sind aber im soloth. GG und in sämtlichen Reglementen enthalten, welche die StK ermächtigen, «hinterher neben der Anlage und zu deren Berichtigung auf die gesetzlichen Vorschriften über die Voraussetzungen und den Umfang der Steuerpflicht zurückzugreifen» (Vgl. den betr. Entscheid der ORK) [8]).

Auch in einem Entscheid der ORK von 1930 wird übersehen, daß der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist, wenn in den Fällen von Selbsttaxation zu wenig versteuert wurde. Ob der Steuerpflichtige noch besondere Akten vorlegte, aus denen die StK die zu niedrige Selbsttaxation hätte entnehmen können, spielt dabei gar keine Rolle. Es geht nicht an, aus einer Pflichtverletzung der StK der Gemeinde ihren gesetzlich und reglementarisch festgelegten Straf- oder Nachsteueranspruch zu verweigern [9]).

Die Umschreibung des Tatbestandes im Gesetz, welche auch für die Gemeinden zwingend ist [10]), beschränkt sich ausdrücklich auf die Fälle der Selbsttaxation; dabei muß ein subjektives Verschulden nicht nachgewiesen werden; wenn in den Fällen von Taxation durch die StK zu wenig versteuert wurde, so tritt die einfache Steuernachforderung in Kraft [11]).

2 Gemeinden machen von dem oben Gesagten eine Ausnahme, indem sie als Bestandteil des Tatbestandes der Steuerhinterziehung ausdrücklich ein subjektives Verschulden des Steuerpflichtigen verlangen [12]).Die Strafe kann hier nur verfügt werden, wenn Verschulden erwiesen ist. Den Begriff des Verschuldens hat die Steuerstrafbehörde im konkreten Fall abzugrenzen.

bb). Der Steuerbetrug.

Der Steuerbetrug ist der Eintritt einer Steuerverkürzung durch absichtliche Täuschung der Veranlagungs- oder Rekursbehörden. Es handelt sich also um eine qualifizierte Steuerhinterziehung. Der Steuerbetrug ist in 9 Gemeinden als Straftatbestand vorgesehen; allein es handelt sich nicht in allen Fällen um den genau gleichen Tatbestand.

5 Gemeinden haben in ihren Reglementen auf den Tatbestand des Betruges im Strafgesetzbuch des Kt. Solothurn vom 25. Oktober 1885 § 156 hingewiesen [13]). Es muß also der Tatbestand des gemei-

[8]) Vgl. Note [4]).
[9]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 23, S. 37.
[10]) ORK 1931, VI. Ber., Nr, 20, S. 43.
ORK 1930, V. B., Nr. 21, S. 35.
[11]) RB 1898, S. 281, RRP Nr. 1601.
ORK 1931, VI. B., Nr. 20, S. 43.
ORK 1930, V. Ber., Nr. 21, S. 35. RB 1914, S. 151, RRP. Nr. 316.
[12]) Solothurn § 29. Grenchen § 30.

nen Betruges auf steuerrechtlichem Gebiet erfüllt sein, um die Anwendung des § 156 des Strafgesetzbuches zu begründen. Die Formulierung in den Gemeindereglementen lautet etwa, daß «derjenige, welcher zum Zweck der Umgehung der schuldigen Steuer der StK wissentlich falsche Angaben macht, und dadurch eine unrichtige Besteuerung zum Nachteil der Gemeinde herbeiführt, wegen Steuerbetruges dem Strafrichter zu verzeigen ist». Der in diesen Reglementen genannte Tatbestand kann tatsächlich unter der im § 156 des Strafgesetzbuches umschriebenen Betrugstatbestand subsumiert werden. Der Strafrichter hat den ihm überwiesenen Delinquenten nach Maßgabe des Strafgesetzbuches zu beurteilen.

In einem Gemeindesteuerreglement [14]) wird bestimmt, daß derjenige, der den Tatbestand der *Steuerhinterziehung* («Steuerunterschlagung») erfüllt, wegen Steuerbetrug dem Strafrichter überwiesen werden kann. In diesem Fall genügt aber nicht eine einfache Steuerhinterziehung [15]), sondern es muß dazu noch der Tatbestand des Betruges nach § 156 des Strafgesetzbuches erfüllt sein, um eine Bestrafung zu rechtfertigen. Dasselbe gilt von einer diesbezüglichen Bestimmung des Reglementes von Zuchwil; dieses, sowie 5 andere Gemeinden [16]), haben den Tatbestand des Steuerbetruges bedeutend enger gefaßt und nur auf einen Spezialfall beschränkt: «Wer bezahlte, aber im Hypothekenbuch nicht getilgte Schulden in Abrechnung bringt, unterliegt ebenfalls der Steuerstrafe» (Nachsteuer im doppelten Betrag nach § 82 GG). Es handelt sich hier dem Tatbestand nach, stets um eine absichtliche Täuschung der Veranlagungs- oder Rekursbehörden durch Unterdrückung wahrer Tatsachen, also um Steuerbetrug. Zwar ist nach der Praxis des RR «die strafrechtliche Verfolgung von Steuerpflichtigen wegen Abzug bezahlter, aber nicht getilgter Schulden für die Gemeindesteuern nicht anwendbar, weil in den Steuervorschriften des GG nirgends vorgesehen» [17]). Daraus, daß diese Steuerstrafe im GG nicht vorgesehen ist, ließe sich indessen mit ebenso viel Recht schließen, daß sie mit dem GG nicht in Widerspruch stehe; jedenfalls bestehen mehrere Reglemente, welche diese Bestimmung enthalten. Wie oben angedeutet, hat die Gemeinde Zuchwil diesen Tatbestand ebenfalls der Nachsteuer unterworfen; zudem läßt sie solche Delikte noch dem Strafrichter zur Beurteilung nach § 156 des Strafgesetzbuches überweisen [18]).

[13]) Deitingen § 17; Derendingen § 33; Kriegstetten § 10; Luterbach § 17; Subingen § 17.
[14]) Kriegstetten § 10 a.
[15]) Vgl. oben aa). dieser Ziffer.
[16]) Zuchwil Art. 13; Goßliwil § 32; Kyburg-Buchegg; Bellach, Art. 6.
[17]) RB 1902, S. 118, RRP. Nr. 1777, vgl. ferner:
RB 1906, S. 194, RRP. Nr. 3522;
KRVerh. 1907, S. 344.
[18]) Zuchwil Art. 13, Abs. 2.

b). Ordnungsverletzungen.

Die Ordnungsverletzungen sind von den eigentlichen Straftatbeständen auszuscheiden. Es handelt sich dabei um «die Nichtbeachtung gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen, die zur Sicherung einer ordnungsgemäßen Durchführung des Veranlagungs- oder Rekursverfahrens erlassen werden» [19]).

Im soloth. Gemeindesteuerrecht ist in allen Gemeinden ein solcher Tatbestand mit Strafe bedroht. Wer die Selbsttaxation nicht oder verspätet einreicht, verliert das Recht zur Einsprache und damit zum Rekurs [20]).

Nach einem Entscheid vom Jahre 1898 hat der Steuerpflichtige eine Ordnungsverletzung begangen, wenn er die Taxation nur teilweise, vorgenommen und eingereicht hat, z. B. nur für das Vermögen; für den nicht selbst taxierten Teil verwirkt er dadurch das Rekursrecht [21]). «Wenn aber die Selbsttaxation unter grundsätzlicher Bestreitung der Steuerpflicht unterlassen worden ist, hat diese Unterlassung nicht zum Voraus den Verlust des Einspracherechtes gegen die Höhe der Taxation zur Folge» [22]). Nach einem Entscheid des RR erfüllt die Unterlassung der Beibringung eines Ausweises vor der StK nicht den Tatbestand der Unterlassung der Selbsttaxation und kann deshalb nicht die angedrohte Ordnungsstrafe, Verwirkung des Rekursrechtes, nach sich ziehen [23]). Wenn hingegen ein Reglement ausdrücklich die Verwirkung des Rekursrechtes oder andere Strafen wegen Nicht-Beibringen eines geforderten Ausweises androht, so tritt natürlich diese Strafe ein; nur darf sie nicht verfügt werden ohne reglementarische Grundlage. So darf z. B. hin und wieder der Schuldenabzug gar nicht vorgenommen werden, wenn ein Steuerpflichtiger die nötigen Beweise nicht erbringt [24]) [25]). Einzelne Gemeinden verfügen eine besondere Strafe für jene Steuerpflichtigen, die sich fortwährend nicht selbst taxieren; sie sollen jedes Jahr höher taxiert werden an Vermögen und Einkommen, bis sie die Selbsttaxation nicht mehr unterlassen [26]).

c). Besonderes Steuerdelikt.

Dem soloth. Gemeindesteuerrecht ist ein besonderes, mit der Eintreibung der Steuer verbundenes Delikt eigen, die sog. Gemeindebelästigung. 78 Gemeindesteuerreglemente enthalten ausdrücklich diesen Tatbestand, bezw. einen Hinweis darauf; aber auch ohne

[19]) Blumenstein I 350.
[20]) z. B. Solothurn § 21; Grenchen § 27, usw.
[21]) RB 1898, S. 281, RRP. Nr. 1009.
[22]) RB 1898, S. 278, RRP. Nr. 828.
[23]) RB 1908, S. 214, RRP. Nr. 2341.
[24]) Bärschwil § 6.
[25]) Vgl. unten § 23 Z. 6 und 7.
[26]) z. B. K.-Gde Deitingen § 13; Vgl. unten Z. 4.

Reglementsbestimmung hat er in jeder Gemeinde Geltung; denn er ist in einem kantonalen Gesetz, in § 73 Z. 5 des Strafgesetzbuches vom 25. Oktober 1885 enthalten. Der Tatbestand wird erfüllt von solchen, «welche ihrer Wohngemeinde dadurch zur Last fallen, daß sie nach erfolgter fruchtloser Austreibung, bei nachweisbarer Erwerbsfähigkeit die ihnen anfallenden Gemeindesteuern nicht entrichten». Diese Norm kommt von Gesetzes wegen zunächst nur den Einwohnergemeinden zugute; wenn hingegen das Reglement einer Bürger- oder Kirchgemeinde auf § 73 des Strafgesetzbuches verweist, so findet die Bestimmung analoge Anwendung [27]).

3. DIE SUBJEKTIVE SEITE DER STEUERVERGEHEN.

Im Steuerstrafrecht «treten die rein rechtsethischen Ideen des gewöhnlichen Strafrechtes (Vergeltung, Besserung) in den Hintergrund, um denjenigen des fiskalischen Ausgleichs und der Sicherung Platz zu machen» [28]). Das kommt vor allem beim Begriff der Täterschaft zum Ausdruck.

a). Täterschaft.

«Als Täter kommt jede Person in Betracht, die eine mit Steuerstrafe bedrohte Handlung begeht» [29]). Der Täter muß dabei natürlich in einer besondern Beziehung zum Steuerrechtsverhältnis stehen; meistenfalls kommt deshalb als Täter das Steuersubjekt selber in Betracht. Allein auch andere Personen können zum Steuerrechtsverhältnis in einer Beziehung stehen, die ihre steuerliche Deliktfähigkeit begründet.

Bei der Steuersolidarität [30]), wo jeder Solidarverpflichtete alle aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Pflichten trägt, wird im Falle der Steuerhinterziehung jeder Solidarsteuerpflichtige selbständig straffällig. «Immerhin muß hier angenommen werden, daß die Steuersumme für den gleichen Steuerfall nur einmal eingefordert werden darf» [29]).

Der solidarisch Mithaftende [31]) hingegen ist von der Straffälligkeit befreit, weil er nur in Zahlungs- nicht aber in Verfahrenssolidarität mit dem Steuerpflichtigen steht.

Anders der Steuersubstitut [32]); dieser tritt vollständig an die Stelle des Steuerpflichtigen; daher trifft die Steuerstrafe nur ihn, nicht das Steuersubjekt.

---

[27]) z. B. Bürgergemeinden Winistorf, Metzerlen, K.-Gden Grindel und Metzerlen.
[28]) Blumenstein I 352.
[29]) Blumenstein I 353.
[30]) Vgl. oben § 11, Z. 4.
[31]) Vgl. oben § 12, Z. 2.
[32]) Vgl. oben § 12, Z. 3.

Auch der Steuersukzessor[33]) ist für die von ihm begangenen Steuerdelikte strafbar; denn die Straffälligkeit fließt hier aus dem Wesen des Institutes selber. Davon ist zu unterscheiden, die Haftung der Erben für die Steuerstrafen des Erblassers[34]).

Anstiftung, Beihülfe, Begünstigung, Versuch usw. sind im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht als Straftatbestände vorgesehen.

b). Vertretung.

Eine Schwierigkeit ergibt sich für die subjektive Seite des Steuerstrafrechts bei der Vertretung. Die soloth. Gemeindesteuerreglemente enthalten darüber keine Normen. Während dem Vertretenen ein Steuerdelikt des Vertreters nur angerechnet werden kann, wenn es sich um ein Formaldelikt handelt (Steuerhinterziehung, Versäumung der Selbsttaxation), so können ihm die andern Steuerstrafen niemals angerechnet werden. So beim gesetzlichen Vertreter.

Beim vertraglichen Vertreter können dem Vertretenen alle Steuerdelikte zugerechnet werden; denn dadurch, daß er dem Vertreter die Erfüllung seiner Steuerpflicht übertrug, erklärte er sich mit dessen Handlungen einverstanden[35]).

c). Deliktsfähigkeit juristischer Personen.

Während die Deliktsfähigkeit der juristischen Personen im gewöhnlichen Strafrecht sehr bestritten ist, ist sie im Steuerstrafrecht durchaus zu bejahen, soweit das Steuervergehen in einer nicht richtigen Erfüllung der Steuerpflicht besteht. Unbestreitbar ist die Deliktsfähigkeit und damit die Straffähigkeit der juristischen Personen gegeben beim Formaldelikt der Steuerhinterziehung, und bei der Ordnungsverletzung durch Versäumen der Selbsttaxationen. Hier treten die Strafen gegen die juristischen Personen selber, nicht etwa gegen ihre Vertreter in Kraft. Es zeigt sich übrigens in dieser Hinsicht deutlich der fiskalische Charakter des Steuerstrafrechts.

Anders liegt der Fall beim Steuerbetrug und bei der Gemeindebelästigung; abgesehen davon, daß die darauf festgesetzten Strafen gegen die juristische Person selber nicht durchführbar sind, liegt hier auch eine qualifizierte Art des Verschuldens vor, dessen die juristischen Personen nicht fähig sind; es ist deshalb in den Fällen von Steuerbetrug bei den Gemeinden, welche dieses Delikt kennen, die Frage zu prüfen, ob nicht die Organe der juristischen Personen den Betrugstatbestand erfüllt haben, und diese eventl. strafrechtlich zu verfolgen seien. — Auch das Delikt der Gemeindebelästigung kann von den juristischen Personen nicht erfüllt werden.

---

[33]) Vgl. oben § 12, Z. 4.
[34]) Vgl. unten Z. 4. dieses §.
[35]) Blumenstein I 357 f.

Diese Ausführungen gelten auch für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

4. DIE STEUERSTRAFE.

Der Grundsatz «nulla poena sine lege», der auch im Steuerstrafrecht gilt, ist hier zudem noch begründet durch den Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung. Gegen die Verhängung von Strafen, die im Gesetz oder Reglement nicht vorgesehen sind, steht dem Betroffenen die Beschwerde an den RR, bezw. die staatsrechtliche Beschwerde ans BG zu.

Eine Gemeinde wollte für eine angebliche Verfahrensverletzung den Steuerpflichtigen so büßen, daß er für die Dauer eines Vierteljahres steuern müsse, als ob die in Frage stehenden Schulden nicht bestehen würden. «Dieses Vorgehen qualifiziert sich als eine reine Ordnungsbuße wegen eines formalen Vergehens. Die Verhängung solcher Bußen steht aber der StK weder laut einem Gesetz, noch gemäß dem Steuerreglement der betr. Gemeinde zu» [36]).

Die Strafen des Steuerrechts haben, wie schon ausgeführt, neben dem Zweck der Vergeltung vor allem den der Sicherung und der Abschreckung; zudem sind sie meist fiskalischer Natur und schliessen eine Steuernachforderung in sich [37]).

a). Das Strafensystem.

Das Strafensystem ist im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht einheitlich, sondern ganz zufällig aufgebaut.

aa). Die Geldstrafe.

Die Geldstrafe ist die weitaus häufigste Strafart unserer Gemeinden; abgesehen davon, daß sie in § 82 des GG ausdrücklich enthalten ist, haben sozusagen alle Gemeindesteuerreglemente (131 Gemeinden) die Geldstrafe in der Form der Strafsteuer angeordnet.

Der fiskalische Zweck dieser Strafe ist offensichtlich. Die Strafsteuer darf aber «nicht zu einer nachträglichen Revision einer mangelhaften Taxation durch die StK führen, da die Rechtskraft der Steuerliste, ausgenommen bei offenbaren Steuerhinterziehungen, auch von den Steuerorganen zu respektieren ist» [38]). Die Strafsteuer besteht nach § 82 des GG im doppelten Betrag des der Gemeinde entgangenen Steuerbetrages [39]). «Die sogen. Nachsteuer («Strafsteuer» des § 82) richtet sich nach § 82 des GG und kann also nicht durch reglementarische Bestimmungen anders fixiert werden» [40]).

[36]) RB 1906, § 199, RRP. Nr. 3523.
[37]) Vgl. oben § 19, Z. 3.
[38]) RB 1917, S. 187, RRP. Nr. 1809.
[39]) z. B. Solothurn § 29.
[40]) RB 1893, S. 142.

Gegenüber einzelnen Gemeinden, welche die Strafsteuer willkürlich auf den 5-fachen Betrag der letzten Jahressteuer ansetzten, stellt der RR fest: «Die doppelte Nachsteuer in Fällen zu niedriger Selbsttaxation (§ 82 GG) umfaßt das doppelte desjenigen Steuerbetrages, der während dieser 5 Jahre wirklich zu wenig bezahlt worden ist, nicht aber 5 mal den doppelten Betrag der letzten Jahressteuer» [41]).

Die Gemeinde Tscheppach verlangt den dreifachen Betrag der entgangenen Steuer.

Nach der ORK dürfen in eine Nachsteuertaxation nur die verheimlichten Steuerfaktoren eingesetzt werden, nicht aber Faktoren, welche die Einschätzungsbehörden schon bei der Veranlagung hätten einstellen können [42]). Demgegenüber ist zu bemerken, daß sich die Strafsteuern, ihrem Wesen und dem Wortlaut des § 82 GG nach, auf alle entgangenen Steuerbeträge beziehen, unabhängig von der Kenntnis oder Nicht-Kenntnis der StK; diese kann weder ausdrücklich noch durch konkludente Handlungen auf die der Gemeinde zustehenden Steuerbeträge wirksam verzichten [43]).

Das im § 82 festgesetzte Maß der Strafsteuer, das übrigens als sehr mäßig angesprochen werden kann, ist fest und unterliegt keiner Abstufung oder Ermäßigung.

Die Strafsteuer setzt die Feststellung des entzogenen Steuerbetrages voraus: auf Grund desselben wird die Strafsteuer berechnet. Eine Geldbuße kannte das soloth. Gemeindesteuerrecht nicht [44]). Eine sonderbare und mit dem Wesen des Steuerrechts kaum zu rechtfertigende Geldstrafe sehen einzelne Gemeinden für eine Ordnungsverletzung vor: «Wer fortwährend sich nie selbst taxiert, wird so lange alle Jahre an Vermögen und Einkommen höher taxiert, bis er eine Selbsttaxation nicht mehr unterläßt» [45]).

bb). Die Freiheitsstrafe.

Die Anordnung von Freiheitsstrafen für Steuerdelikte ist dem soloth. Gemeindesteuerrecht nicht unbekannt.

In 6 Gemeinden werden Steuerpflichtige, die sich des Steuerbetruges schuldig gemacht haben, dem Strafrichter überwiesen [46]); dieser hat sie nach § 156 des Strafgesetzbuches, nach den Bestimmungen über den Betrug zu bestrafen; für das Strafmaß kommt

[41]) RB 1888, S. 212; RB 1884, S. 150, RRP. Nr. 1769.
[42]) ORK 1929, IV. B., Nr. 29, S. 54.
[43]) Vgl. oben Z. 2. a). aa). dieses §.
[44]) RB 1906, S. 199, RRP. Nr. 3523.
[45]) Balm Art. 7; Bellach Art. 2; Bettlach § 21; Flumenthal Art. 7; Rüttenen Art. 11; Kyburg-Buchegg E. 10; K.-Gde Deitingen, vgl. Z. 2. b).
[46]) Deitingen, Derendingen, Kriegstetten, Luterbach, Subingen, Zuchwil, vgl. oben Z. 2. a). bb).

§ 157 Z. 3. in Betracht, bezw. § 8 oder § 10 des Strafgesetzbuches; demnach sind die Grenzfälle des Strafmaßes theoretisch Einsperrung von 3 Monaten bis 2 Jahren, oder Gefängnis von 1 Tag bis 1 Jahr. Neben der Freiheitsstrafe, die vom Strafrichter verfügt wird, muß auch die Steuerstrafe des § 82 GG, wenn der entsprechende Tatbestand erfüllt ist, ausgesprochen werden, damit die Gemeinde auch fiskalisch auf ihr Recht kommt.

Auch auf dem Delikt der Gemeindebelästigung, § 73 Z. 5 Strafgesetzbuch, ist eine Freiheitsstrafe vorgesehen; das Strafmaß ist hier 1 Tag bis 1 Monat; im Rückfalle bis zu 3 Monaten.

cc). Die Ehrenstrafe.

In 14 Gemeinden ist eine Ehrenstrafe angedroht für solche, die einer Strafsteuer unterliegen. Sie besteht in einer Gemeinde (Derendingen) [47]) darin, daß die auf Grund von § 73 Z. 5. des Strafgesetzbuches Straffälligen dem Gemeinderat bekannt gegeben werden; in einer Gemeinde werden diese Steuerdelinquenten und ihre Nach- oder Strafsteuern dem Gemeinderat mitgeteilt [48]). In den übrigen 12 Gemeinden, welche derartige Ehrenstrafen vorsehen [49]), ist bestimmt, daß von den Nachsteuern dem Gemeinderat Mitteilung zu machen sei und daß sie in der Jahresrechnung mit Angabe der Namen zu veröffentlichen seien.

dd). Das Wirtshausverbot.

Mit der Gefängnisstrafe wegen Gemeindebelästigung nach § 73 des Strafgesetzbuches kann auch das Verbot des Besuches von Wirts- und Schenkhäusern verbunden werden.

ee). Die Verfahrensnachteile.

Die Verfahrensnachteile werden an Ordnungsverletzungen geknüpft. Der hauptsächlichste Fall besteht darin, daß bei Unterlassung der Selbsttaxation der Steuerpflichtige das Recht zur Einsprache gegen die Taxation der StK und damit des Rekurses an die ORK verliert [50]).

Diese Strafe ist sozusagen in allen Reglementen angeordnet [51]). Diese Verweigerung des Rechtsweges wird durch die Praxis der Steuerjustizbehörden und durch die Bestimmungen zahlreicher Reglemente gemildert, wonach bei Rechtsverletzung oder Willkür von Seiten der Veranlagungsbehörden Einsprache und Rekurs nicht verwehrt sind; wenn ferner der Steuerpflichtige gewichtige Entschuldi-

[47]) Derendingen § 36.
[48]) Grenchen § 30.
[49]) z. B. Olten § 28; Oberbuchsiten § 28.
[50]) Vgl. oben Z. 2. b). dieses §. Vgl. ferner zu dieser Verfahrensstrafe: Oswald, Steuerveranlagung, 143 ff.
[51]) Grenchen, 130 Gemeinden

gungsgründe für seine Versäumnis vorbringen kann, so tritt der Verfahrensnachteil nicht ein [52]) [53]). In vielen Gemeinden werden als wesentliche Hindernisse etwa genannt: Krankheit, Abwesenheit usw. [54]), durch die der Steuerpflichtige an der rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung gehindert worden sein kann.

b). Die Strafbemessung.

Strafausschließungs-, Milderungs- oder Erschwerungsgründe kennt das soloth. Gemeindesteuerrecht nicht.

Für die Idealkonkurrenz sind keine Normen aufgestellt; wie oben angeführt [55]), wird neben den ev. andern Strafen (Freiheits- und Ehrenstrafen) auch die fiskalische Geldstrafe des § 82 GG verhängt. Dadurch erst kann in einzelnen Fällen der fiskalische Zweck der Steuerstrafen erreicht werden. Es ergibt sich dies auch aus der Formulierung jener Reglemente, welche Freiheitsstrafen indirekt vorsehen [56]).

c). Die Verjährung des Strafsteueranspruches.

Die Verjährung des Steueranspruches ist in § 82 des GG und in den meisten Gemeindesteuerreglementen normiert. Die Verjährungsfrist beträgt 5 Jahre. Diese Frist, die im GG enthalten ist, gilt für die Gemeinden zwingend. «Der § 82 des GG begrenzt das Recht zur Nachsteuerforderung für die fehlende Steuer in bestimmter Weise auf die letzten 5 Jahre. Eingehendere Bestimmungen über die Nachsteuer in den Gemeindesteuerreglementen sind vom RR bei der Prüfung und Genehmigung immer in obigen Schranken des Gesetzes in § 82 zurückgeführt worden» [57]). Trotzdem haben Gempen und Dulliken die Frist auf 3 Jahre, O.-Erlinsbach auf 6 Jahre angesetzt. Einzelne Gemeinden setzen den Anfangspunkt der Verjährung auf den Jahresschluß des Nachsteuerjahres an [58]). Im Zweifelsfall beginnt die Verjährungsfrist zu laufen von der Begehung des Steuerdeliktes an. «Die doppelte Nachsteuer im Sinne von § 82 GG kann von dem Moment der Feststellung der unrichtigen Versteuerung an für 5 Jahre rückwärts bezogen werden, und zwar bezieht sich diese Begrenzung auf den Besteuerten selbst, nicht auf die Gemeinden, in dem Sinne, daß bei Domizilwechsel jede der betr. Gemeinden die Nachsteuer für denjenigen Teil der fraglichen 5 Jahre beziehen kann, während denen er bei ihr steuerpflichtig war» [59]).

[52]) ORK 1929, IV. B., Nr. 4. S. 14.
ORK 1930, V. B., S. 3. Vgl. ferner Z. B. Olten; § 26.
[53]) Vgl. § 23, Z. 7, § 28.
[54]) z. B. Mühledorf Art. 20; U.-Ramsern § 26; Däniken § 17; Gunzgen § 23.
[55]) Vgl. Z. 4. a). bb). dieses §.
[56]) Vgl. Z. 4. a). bb). dieses §.
[57]) RRB vom 20. Nov. 1903, A.S. 1901/05, S. 555; RB 1903, S. 108, RRP. 3155.
[58]) z. B. Solothurn § 29.
[59]) RB 1909, S. 184, RRP. Nr. 899.

Der Nachsteueranspruch kann für die letzten 5 Jahre erhoben werden, rückwärts gerechnet vom Tage an, an dem der Anspruch erhoben wurde [60]). Ueber die Verjährung des Steuerrechts im allgemeinen siehe oben [61]). Die Verjährung der Freiheitsstrafen richtet sich nach den §§ 47 ff. des Strafgesetzbuches.

5. AUSDEHNUNG DER STRAFWIRKUNGEN AUF DRITTE PERSONEN.

Aus dem fiskalischen Moment der Steuerstrafe entspringt die Möglichkeit, daß ihre Wirkungen auf Drittpersonen ausgedehnt werden, die in bestimmten Beziehungen zum Täter stehen. Die Ausdehnung der Strafwirkung auf Drittpersonen kommt im soloth. Gemeindesteuerrecht vor als Nachfolgeverhältnis der Erben. Zunächst einmal haften die Erben nach Art. 560 ZGB für rechtskräftig festgestellte Straf- und Kostenforderungen [62]). Sodann ist nach 41 Gemeindesteuerreglementen eine eigentliche Sukzession in das Steuerstrafverhältnis vorgesehen. Diese Sukzession ist nur durchführbar, wo sie im Reglement ausdrücklich vorgesehen ist [63]) [64]). Gerade beim Erbgang ist die Möglichkeit der Entdeckung von Steuerhinterziehung sehr groß. Die Sukzession der Erben ist im soloth. Gemeindesteuerrecht vorgesehen für die Steuerhinterziehung (nach § 82 GG), nicht aber für den Steuerbetrug. «Voraussetzung der Erbenhaftung ist die Verwirklichung des Tatbestandes eines Steuervergehens durch den Erblasser nach der subjektiven und objektiven Seite hin» [65]). Es ist nicht nötig, daß die Erben auch nur um die Steuerhinterziehung des Erblassers etwas gewußt hätten. In Solothurn [66]), das eine schuldhafte Steuerhinterziehung kennt, sind die Erben nur zur Leistung der Steuernachforderung, nicht aber der Strafsteuer verpflichtet. Die andern Gemeinden machen hierin keinen Unterschied.

Das Verfahren ist gegen die Erben durchzuführen, und die Verjährung ist ihnen anzurechnen, wie wenn es sich um den Erblasser handeln würde. Unter mehreren Erben besteht Solidarhaftung [67]).

6. DAS STEUERSTRAFVERFAHREN.

Das Verfahren muß sich den Besonderheiten des Steuerstrafrechts anpassen.

---

[60]) ORK 1930, Ber. V., Nr. 21, S. 35.
[61]) Vgl. oben § 17. Z. 4. a).
[62]) Blumenstein I 369.
[63]) Blumenstein I 371.
[64]) RB 1914, S. 151, RRP. Nr. 316.
[65]) Blumenstein I 372.
[66]) Solothurn § 29.
[67]) Blumenstein I 372 f.

a). Einleitung des Verfahrens.

Die Einleitung des Steuerstrafverfahrens erfolgt stets von Amtes wegen, und zwar durch die StK der Gemeinden [68]).

Zur Entdeckung der Steuerstraffälle dienen vor allem die Steuerdenunziationen und das Steuerinventar; diese Institutionen sind dieselben, die als Sicherungsmittel der Steuerfeststellung dienen [69]). Die Steuerdenunziation ist in 75 Gemeinden und das Steuerinventar in 78 Gemeinden vorgesehen. Eine Denunziation von Seiten Privater kann zwar die Einleitung eines Strafverfahrens begründen, muß aber von der StK vor dem Entscheid gründlich geprüft werden [70]). Die Nachsteuer muß auf sicherm Nachweis beruhen, nicht bloß auf Schlußfolgerungen aus andern Tatsachen [71]). Es handelt sich dabei nicht um ein eigentliches Steuerinventar, sondern um die Verweisung auf ein zivilrechtliches Inventar, dessen Ergebnis im Steuerstrafverfahren verwendet wird [72]). Zur Entdeckung einer Hinterziehung von Steuern können aber auch irgend welche andere Mittel dienen; dies ergibt sich schon aus den Formulierungen der Gemeindesteuerreglemente. «Stellt sich heraus, daß . . . » [73]). «Wird durch die StK oder andere Steuerpflichtige zu Handen der Kommission nachgewiesen, daß . . . » [74]) usw. Aus diesen Formulierungen der Reglemente geht hervor, daß die Mittel zur Entdeckung der Steuerhinterziehung nicht beschränkt sind. Es könnte also z. B. auch die höhere Taxation für die Staatsteuer sehr wohl der Anlaß für die StK sein, zu prüfen, ob bei der Gemeindesteuer nicht Steuerhinterziehung vorliegt [75]).

b). Gestaltung des Verfahrens.

Die Gestaltung des Steuerstrafverfahrens kann im soloth. Gemeindesteuerrecht auf zwei verschiedene Arten vor sich gehen:

aa). Die Verhängung der Steuerstrafe durch die Steuerbehörden.

Dieser Weg der Verhängung der Steuerstrafe durch die Verwaltungs- oder Steuerbehörden «entspricht der Auffassung der Steuerstrafe als eines Zwangsmittels zur Ermöglichung einer richtigen Steuerfestsetzung und Steuerzahlung» [76]).

Er wird denn auch angewendet bei der Strafsteuer nach § 82 des GG und bei den in Verfahrensnachteilen bestehenden Strafen für Ordnungsverletzungen.

---

[68]) z. B. Zuchwil Art. 13.
[69]) Vgl. oben § 18, Z. 1. a). Blumenstein I 374.
[70]) ORK 1930, B. V., Nr. 22, S. 36.
[71]) RB 1899, S. 218, RRP. Nr. 3546.
[72]) ORK 1929, IV. B., Nr. 29, S. 54.
[73]) z. B. Olten, § 28; Welschenrohr § 22; usw.
[74]) z. B. Zuchwil Art. 13.
[75]) Vgl. ORK 1930, V. Ber., Nr. 23, S. 37.
[76]) Blumenstein I 377.

Die Verhängung dieser Steuerstrafen liegt in den Gemeinden der StK ob, welche sonst die Funktion der Veranlagungsbehörde ausübt [77]). Daraus ergibt sich von selbst das gewöhnliche Rekursverfahren an den RR gegen die Verfügungen der StK, bezw. an die ORK in den Fällen von Steuerstrafen bei Selbsttaxationen.

Daß für die Steuerstrafen aus § 82 GG die StK zuständig ist, ergibt sich aus einigen Gemeindesteuerreglementen [78]). Hin und wieder wird auch im Reglement selbst festgestellt, daß der Steuerpflichtige gegen Nach- und Strafsteuerberechnungen der StK innert 14 Tagen seit der Mitteilung des Entscheides der StK an die ORK rekurrieren kann [79]).

«Im Gegensatz zum ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren obliegt im Nach- und Strafsteuerverfahren die *Beweislast* der einfordernden Behörde. Es genügt also nicht, daß — wie im Rekursverfahren — einfach behauptet wird, eine ergangene Steuerdeklaration des Steuerpflichtigen sei ungenügend oder — wo eine solche nicht stattfand — jener schulde sie in einem bestimmten Betrage. Vielmehr müssen sowohl die behauptete Steuerpflicht als auch Bestand und Höhe derselben (von der einfordernden Behörde) bewiesen werden. Sie kann sich dabei auf diejenigen Unterlagen berufen, die sich in Händen des Beklagten befinden und deren Vorlage beantragen. Ein förmlicher Gegenbeweis des Beklagten darf aber nicht verlangt werden.» [80]) Im gleichen Sinne noch andere Entscheide [81]). Daß die Strafsteuerverfügungen der StK an die Rekursinstanzen weitergezogen werden können, ist ebenfalls durch die Praxis nachgewiesen; schon 1892 verfügte der RR: «Den mit Nachsteuern Belegten bleibt das Recht der Beschwerdeführung beim RR gewahrt» [82]). Seit 1925 ist an die Stelle des RR nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 85 Abs. 3 die ORK getreten.

bb). Die Beurteilung der Straffälle durch die Strafgerichte.

Die Beurteilung der Steuerstraffälle durch die ordentlichen Strafgerichte unterstreicht den Strafcharakter der Steuerstrafen. Dieser Weg wird eingeschlagen, wenn die Gemeindesteuerreglemente zur Bestrafung von Steuerbetrug und Gemeindebelästigung auf das soloth. Strafgesetzbuch verweisen. § 156 und § 73. Die Strafgerichte beurteilen diese Fälle nach der ordentlichen Strafprozeßordnung für den Kanton Solothurn (vom 25. Okt. 1885).

---

[77]) Vgl. unten § 22, Z. 1.
[78]) z. B. Unter-Ramsern § 34; Biberist § 20; Welschenrohr § 13, usw.
[79]) z. B. Solothurn § 29; Abs. 5; Vgl. Note [82]).
[80]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 22, S. 36.
[81]) RB 1917, S. 187, RRP. Nr. 1809.
ORK 1931, VI. B., Nr. 20, S. 43.
[82]) RB 1892, S. 145.

Dabei unterliegt der ganze übrige Tatbestand, also Bestehen und Höhe der Nachsteuerforderung, bezw. Steuerstrafe, trotzdem der StK der betr. Gemeinde; der Strafrichter beurteilt den Tatbestand des Steuerbetruges bezw. der Gemeindebelästigung.

cc). Die Vollstreckung der Steuerstrafentscheide.

Die Vollstreckung der Steuerstrafentscheide richtet sich nach dem Steuerrecht, wenn die StK oder RR oder die ORK entscheiden, hingegen nach dem Strafprozeßrecht, wenn das Strafgericht geurteilt hat [83]).

[83]) Blumenstein I 383.

C. Formelles Steuerrecht.

4. Kapitel
Die Steuerveranlagung.

§ 21.
Die Struktur der Veranlagung.

1. BEGRIFF DER STEUERVERANLAGUNG.

«Steuerveranlagung im weitesten Sinne des Wortes ist der Inbegriff der Handlungen, durch die nach Vorschrift des Gesetzes Bestand und Inhalt einer Steuerforderung verwaltungsmäßig festgestellt weren» [1]). Das Charakteristische liegt in der verwaltungsmäßigen Festsetzung der Steuer, zum Unterschied von der justizmäßigen Festsetzung durch die Steuerjustizbehörden [2]). Die verwaltungsmäßige Festsetzung hingegen geht nicht durch ein Urteil vor sich, sondern durch eine verwaltungsrechtliche Verfügung.

Eine Steuerveranlagung ist nicht notwendig, wo Vorhandensein und Höhe der Steuerforderung ohnedies sofort offenbar sind. Dies ist auch im soloth. Gemeindesteuerrecht der Fall bei den Personal- und Haushaltungssteuern, bei den Hundesteuern, sofern für die beiden Steuerarten in den Reglementen bestimmte Beträge angesetzt sind [3]). Die Steuerveranlagung kann auf 3 Wegen vor sich gehen: Durch die Selbstveranlagung, wenn nur der Steuerschuldner allein die Steuerforderung feststellt; durch die amtliche Veranlagung, wenn Bestehen und Umfang der Steuerforderung durch einen Verwaltungsakt festgestellt werden; durch ein gemischtes Veranlagungsverfahren, bei dem Selbstveranlagung und amtliche Veranlagung vereinigt werden; die Steuerfeststellung kommt durch Zusammenwirken von Steuerpflichtigen und Behörden zustande. Im soloth. Gemeindesteuerrecht kommt die reine Selbstveranlagung überhaupt nicht vor.

[1]) Blumenstein II 385.
[2]) Vgl. unten §§ 25 ff.
[3]) Vgl. oben § 14 Z. 2. a).

Die amtliche Veranlagung kann als bestehend angenommen werden bei der Besitzessteuer, bei der Hundesteuer; einer Mitwirkung des Steuerpflichtigen bedarf es hier in dem Sinne, «daß dieser den Steuerfall bei der zuständigen Behörde meldet und ihr die für die Veranlagung notwendigen Angaben macht» [4]). Alles weitere veranlaßt die Behörde.

Das gemischte Veranlagungsverfahren wird bei allen übrigen Gemeindesteuern, vor allem bei Vermögens- und Einkommenssteuern angewendet. Die Leitung des Verfahrens und die endgültige Feststellung der Steuer liegt dabei allerdings in der Hand der Verwaltungsbehörden. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist aber doch unentbehrlich und als sein subjektives Recht gesetzlich geschützt. — Das gemischte Verfahren ist das Veranlagungsverfahren im engern Sinne, das allein hier behandelt wird.

Die Frage der Bedeutung der Steuerveranlagung für den Bestand der Steuerforderung wird von der modernen Wissenschaft so gelöst, daß die Veranlagung keinen Entstehungsgrund, kein konstitutives Moment für den Bestand der Steuerforderung darstelle, daß aber die Steuerforderung durch die Veranlagung «perfektioniert» werde. Der Entstehungsgrund der Steuerforderung ist vielmehr das Vorhandensein des Steuerobjektes [5]).

Diese Auffassung findet sich da und dort im positiven soloth. Gemeindesteuerrecht bestätigt. Mehrere Gemeinden bestimmen, daß die Steuerpflicht lediglich durch den Besitz an Vermögen und den Genuß von Einkommen bedingt sei [6]). Andere Gemeinden bestimmen, «daß die Steuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, in welchem Jemand zu steuerpflichtigem Vermögen und Einkommen gelangt» [7]). Dasselbe ergibt sich aus der in fast allen Gemeinden festgesetzten generellen Fälligkeit [8]), wonach eine Steuer als fällig erklärt wird auf einen bestimmten Zeitpunkt, ob sie veranlagt ist oder nicht [9]).

Aus der Natur der Veranlagung folgt, daß, während bei Entstehung der Steuerforderung die persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit gegeben sein muß, dies für die Zeit der Veranlagung nicht mehr nötig ist. Also kann eine Gemeinde auch nach dem Wegzug eines Steuerpflichtigen aus ihrem Gebiet ihn noch für eine Steuer pro rata temporis veranlagen.

2. DAS VERANLAGUNGSVERHÄLTNIS.

Bei der Selbstveranlagung und bei der amtlichen Veranlagung

[4]) Blumenstein II 393.
[5]) Vgl. oben § 10. Z. 1. b). Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 99 ff.
[6]) z. B. Biberist § 6, N.-Gerlafingen § 6; Welschenrohr § 4; usw.
[7]) z. B. Kriegstetten § 6; Lostorf § 11; N.-Erlinsbach Art. 14; O.-Erlinsbach Art. 12.
[8]) Vgl. oben § 10 Z. 2.
[9]) Blumenstein II 388.

liegt ein einseitiges Rechtsgeschäft, die einseitige Vornahme einer gesetzlich gebotenen Handlung vor.

Beim gemischten Verfahren hingegen äußert sich das eigentliche Veranlagungsverhältnis. Das Veranlagungsverhältnis ist die Summe der Rechtsbeziehungen, welche bestehen bei der Steuerveranlagung im gemischten Verfahren [10]). Es ist vergleichbar, dem Prozeßverhältnis. Es ergeben sich daraus Verpflichtungen und Berechtigungen des beteiligten Subjektes. Die Verpflichtungen bestehen darin, daß diese Subjekte gewisse Obliegenheiten haben, die ihnen das Gesetz, bezw. das Steuerreglement vorschreibt; die andern Teilnehmer am Verfahren können dann verlangen, daß diese Pflichten erfüllt werden. Die Subjekte des Veranlagungsverhältnisses sind die Veranlagungsbehörden einerseits und die Veranlagungsparteien anderseits [10]).

3. DIE VERANLAGUNGSPARTEIEN.

«Veranlagungsparteien sind diejenigen Personen, welche zur Wahrung eigener oder fremder materiellrechtlicher oder verfahrensrechtlicher Interessen, sowie zur Erfüllung verfahrensrechtlicher Verpflichtungen an der Steuerveranlagung teilnehmen» [11]).

a). Die Beschaffenheit der Veranlagungsparteien.

Das soloth. Gemeindesteuerrecht kennt zwei Arten von Veranlagungsparteien: Die Steuerschuldner und ihre Vertreter.

Ein Fiskalvertreter wirkt regelmäßig im Veranlagungsverfahren nicht mit. In einem Entscheid des RR von 1922 wird die Zulässigkeit der Gemeinde als Veranlagungspartei als mit dem GG unvereinbar abgelehnt [12]). Die Gründe scheinen zwar nicht zwingend, auf jeden Fall aber liegt in der Argumentation eine Verkennung des Wesens der Veranlagungsbehörde; wenn auch die StK von der Gemeinde gewählt ist, so darf und soll sie nicht nur einseitig die Interessen des Fiskus vertreten, ebenso wenig wie dies die Aufgabe der ORK in Bezug auf den staatlichen Fiskus ist. Die StK hat vielmehr die Leitung des Verfahrens inne; sie ist nicht Partei, sondern entscheidende Behörde, und steht als solche über den Parteien, über Steuerschuldner und über Gemeindeinteressen.

«Durch nichts anderes wird die Steuerehrlichkeit des Bürgers so sehr untergraben, wie durch die Erkenntnis oder auch nur das Gefühl, daß die Steuerveranlagung rein einseitig im fiskalischen Interesse erfolgt» [13]).

[10]) Blumenstein II 397.
[11]) Blumenstein II 399.
[12]) RB 1922, S. 201, RRP. Nr. 1939.
[13]) Blumenstein II 429. Vgl. Mäder, 87; besonders Oswald, Steuerveranlagung, 68.

In Bezug auf das Veranlagungsverfahren ist die Gemeinde Partei, ob sie nun einen Vertreter stellen kann oder nicht; in diesem Sinne steht die StK im Verfahren über den Interessen der Gemeinde. Das gilt auch im soloth. Gemeindesteuerrecht. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es de lege ferenda angebracht, der Gemeinde durch einen Vertreter die Stellung als Veranlagungspartei einzuräumen [14]).

Auch ein Entscheid der ORK faßt die StK als Parteivertreterin der Gemeinde auf, während sie doch ausgesprochen eine Veranlagungsbehörde ist, die über den Parteien steht [15]) [16]).

Im Veranlagungsverfahren sind aber nur der Steuerschuldner und sein Vertreter berechtigt, ihre Parteiinteressen wahrzunehmen.

aa). Der Steuerschuldner.

Hierher werden alle Personen gerechnet, die kraft des materiellen Steuerrechtes eine Forderungsverpflichtung haben. Ordentlicher Weise ist deshalb der Steuerschuldner selber Veranlagungspartei. Bei der Steuersolidarität, welche auch die Verfahrenssolidarität umfaßt, können also mehrere Pflichtige die Parteistellung einnehmen [17]). Jeder von ihnen ist verpflichtet und berechtigt, bei der Veranlagung mitzuwirken. Bei der solidarischen Mithaftung hingegen besteht keine Verfahrenssolidarität; an die Stelle des Steuerschuldners tritt auch im Verfahren in dem vom Reglement vorgesehenen Fällen der Steuersubstitut; bei nachträglichem Wegfall tritt an seine Stelle der Steuersukzessor [18]).

bb). Der Vertreter des Steuerschuldners.

Als Verfahrenspartei kann ferner der Vertreter des Steuerschuldners fungieren, der dessen Interessen wahrnehmen muß.

Eine *gesetzliche Vertretung* des Steuerpflichtigen ist dann erforderlich, wenn jener rechtlich oder tatsächlich nicht imstande ist, in gültiger Weise als Verfahrenspartei zu handeln [19]), also bei handlungsunfähigen und landesabwesenden Personen. Das GG und die Steuerreglemente enthalten darüber zwar keine Normen.

Das soloth. Reglement sieht vor, daß die Selbsttaxation vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen unterschrieben wird [20]). Es haben deshalb die im ZGB genannten Vertreter als solche auch im Steuerveranlagungsverfahren mitzuwirken, und die Stellung der von ihnen vertretenen im Verfahren ausschließlich einzunehmen [21]).

[14]) Vgl. unten § 25, Z. 3.
[15]) ORK 1925/26 I. Ber., Nr. 6, S. 18.
[16]) Blumenstein II 399, 409 ff. und 414, 427.
[17]) Vgl. oben § 11, Z. 4.
[18]) Vgl. oben § 12, Z. 2—4.
[19]) Blumenstein II 404.
[20]) Solothurn § 21.
[21]) RRB vom 20. Febr. 1920, A.S. 1919/20, S. 606.

Also der Inhaber der elterlichen Gewalt, der Vormund, der Beistand, wenn die Steuerveranlagung mit der Angelegenheit, für die er als Beistand bestellt wurde, im Zusammenhang steht [22]). Für juristische Personen handeln im Veranlagungsverfahren die Organe.

Ueber die Zulässigkeit von *vertraglichen Vertretern* enthalten wiederum GG und Reglement nur spärliche Vorschriften.

Höchstens wird ausnahmsweise die Unterschrift des bevollmächtigten Vertreters bei der Selbsttaxation als zulässig erklärt [23]). «Grundsätzlich kann gesagt werden, daß der Zulassung eines vertraglichen Vertreters des Steuerpflichtigen zur Vornahme verfahrensmäßiger Handlungen rechtlich überall da nichts im Wege steht, wo es nicht mit Rücksicht auf die Beschaffenheit eines bestimmten verfahrensrechtlichen Institutes auf die persönliche Mitwirkung des Steuerschuldners oder seines gesetzlichen Vertreters ankommt. Zulässig ist deshalb die Vertretung bei der Einreichung von Steuererklärungen.» [24])

Die Unterzeichnung der Steuererklärung durch den vertraglichen Vertreter ist also dort, aber auch nur dort zulässig, wo das Steuerreglement einer Gemeinde nicht ausdrücklich eigenhändige Unterschrift verlangt, wie das in sehr vielen Gemeinden geschieht [25]). Die Praxis der Rekursinstanzen war in dieser Beziehung ziemlich wechselvoll. In einem Entscheid von 1920 hat der RR, gestützt auf § 44 der VVO zum StStG, eine verbindliche Weisung betr. Vornahme der Steuerselbsttaxation durch Drittpersonen erlassen. Es ist nicht ganz klar, ob die Weisung auch für die Gemeindesteuern oder nur für die Staatssteuer Geltung haben sollte. Es scheint, daß sie unterschiedlos auch Anwendung fand beim Gemeindesteuerwesen. Nach dieser Weisung dürfte ein vertraglicher Vertreter bei der Selbsttaxation mithelfen; allein der Steuerpflichtige mußte sie selber unterschreiben, weil darin eine höchst persönliche Funktion gesehen wurde [26]).

In einem Staatssteuerentscheid von 1931 hat die ORK diese Praxis des RR umgestürzt und in Interpretation und analoger Anwendung des StStG die vertragliche Vertretung auch bei Vornahme und Unterzeichnung der Selbsttaxation zugelassen. Ohne weiteres wurde diese Praxis auf das Gemeindesteuerwesen anwendbar erklärt [27]). Immerhin ist diese analoge Anwendung natürlich nur möglich in jenen Gemeinden, die nicht ausdrücklich die eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen verlangen [28]).

---

[22]) Vgl. oben § 9, Z. 3. a).
[23]) Solothurn § 21.
[24]) Blumenstein II 407.
[25]) z. B. Günsberg § 10, Laupersdorf § 12; Lommiswil Art. 8; usw. Vgl. unten § 23, Z. 4. d).
[26]) RRB vom 20. Febr. 1920, A.S. 1919/20, S. 606.
[27]) ORK 1931 VI. B., Nr. 1 b, S. 13.
[28]) Vgl. unten § 23, Z. 4. d).

Zur vertraglichen Vertretung bei der Unterzeichnung einer Selbsttaxation (und bei allen andern Verfahrenshandlungen) ist «unerläßliche Bedingung, daß eine Vertretungsvollmacht bereits der Selbsttaxation beizulegen ist; andernfalls sind die Einschätzungsbehörden nicht gehalten, die rechtsgültige Unterschrift einer derartigen Selbsttaxation anzuerkennen».

«Die schriftliche Vollmacht ist auch für Familienmitglieder erforderlich» [29]).

Mangels anderer Normen in den Reglementen richtet sich die vertragliche Vertretung nach den Vorschriften des OR Art. 394 ff.

b). Die Stellung der Veranlagungsparteien.

Die Veranlagungsparteien haben gewisse Befugnisse und gewisse Verpflichtungen.

aa). Die Verpflichtungen.

Die Verpflichtungen des Steuerschuldners bezw. seines Vertreters beziehen sich auf die Ermöglichung einer Steuerveranlagung und auf deren Durchführung. Vor allem hat er in der «Selbsttaxation» die Veranlagungsbehörde über Steuerpflicht, Steuerobjekt und Bemessungsgrundlagen aufzuklären. Diese Pflicht ist in sämtlichen Gemeindesteuerreglementen ausdrücklich normiert [30]). Auch die Pflicht zur wahrheitsgetreuen Auskunftserteilung im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist mehrfach in den Reglementen ausgesprochen [31]); ebenso ist häufig die Pflicht zur Lieferung bestimmter Belege und Feststellungsmittel statuiert [32]).

An eine Verletzung dieser Pflichten werden nachteilige Rechtsfolgen geknüpft, z. B. Verwirkung des Einsprache- und Rekursrechtes, einseitige Taxation durch die Steuerbehörden [33]).

bb). Die Befugnisse.

«Die Befugnisse der Veranlagungsparteien gehen einerseits auf Zulassung zu der gesetzlich vorgesehenen Teilnahme am Verfahren, anderseits auf das Verlangen eines bestimmten Verhaltens der Veranlagungsbehörden. Ihre Verletzung kann verwaltungsjustizmäßig angefochten werden.» [34]) Das BG «hat von jeher die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ohne Beobachtung der zum Schutze des Steuerpflichtigen gesetzlich (bezw. reglementarisch) vorgesehenen Kautelen als Rechtsverletzung von BV Art. 4 behandelt» [35]). Anderseits stehen dem Steuerpflichtigen zur Wahrung sei-

[29]) ORK 1931, VI. B., Nr. 1 b, S. 13.
[30]) z. B. Solothurn § 21.
[31]) z. B. Solothurn § 22; vgl. § 23, Z. 6 und 7.
[32]) Vgl. unten § 23, Z. 6 und 7, § 24.
[33]) Vgl. § 20, § 23, Z. 6 und 7, § 24.
[34]) Blumenstein II 412.
[35]) Blumenstein II 413.

ner Rechte auch die kantonalen Instanzen, RR und ORK, zur Verfügung. Der Steuerpflichtige hat also immer das Recht, im Verfahren mitzuwirken, Erklärungen abzugeben, gehört zu werden, sowie alle ihm eventl. im Reglement eingeräumten Befugnisse auszuüben. Anderseits hat die Veranlagungsbehörde die Pflicht, das Verfahren objektiv zu führen und die Rechte der Parteien zu respektieren.

§ 22.

Die Organisation der Veranlagung.

1. DIE VERANLAGUNGBEHÖRDEN.

Die bei der Steuerveranlagung der Gemeindesteuern beteiligten Organe gehören der administrativen Behördenorganisation der Gemeindeverwaltung an [1]).

a). Die Aufsichtsbehörden.

Aufsichtsbehörde für das ganze soloth. Gemeindesteuerrecht ist der RR. Diese Oberaufsicht ist ein Ausfluß der allgemeinen Aufsichtskompetenzen der Kantonsregierung über das Gemeindewesen; sie ergibt sich aus § 91 GG: «Die Gemeinden und Gemeindebehörden, sowie die gesamte Verwaltung, stehen unter der Oberaufsicht des RR, dessen Anordnungen und Weisungen, welche auf Grundlage bestehender Gesetze und allgemeiner Verordnungen erlassen werden, dieselben zu befolgen haben». Die Aufsichtsfunktion des RR besteht demnach in einer «Ueberwachung der Amtsführung der Veranlagungsbehörden, sowie in der Anordnung derjenigen Einrichtungen und Maßnahmen, welche für eine richtige Durchführung der Veranlagung notwendig sind» [2]). Die Aufsichtsbehörde kann von Amtes wegen eingreifen, wenn die Veranlagungsbehörden ihre Pflicht nicht erfüllen, oder sie kann dazu, durch einen Rekurs nach § 85 Abs. 2 veranlaßt werden [3]). Dann kann sich die Oberaufsicht des RR aber auch äußern in der Erteilung von Instruktionen an die Veranlagungsbehörden über die Durchführung der Taxationen usw. [4]).

Ueber die allgemeine Oberaufsicht des Staates über das Gemeindesteuerwesen war schon die Rede [5]).

Auch der Gemeinderat ist Aufsichtsbehörde über das Steuerwesen der betr. Gemeinde; das ergibt sich aus § 16 Z. 5 des GG:

[1]) RB 1922, S. 201, RRP. Nr. 1939.
[2]) Blumenstein II 415. Vgl. ferner Oswald, Steuerveranlagung, 24.
[3]) RRB. Vgl. unten § 26, Z. 1.
[4]) RRB vom 7. Mai 1918, A.S. 1918, S. 1102.
[5]) Vgl. oben § 2 Z. 5.

«Unmittelbar unter ihm (dem Gemeinderat) steht . . . das Steuerwesen nach §§ 77—85». Dieses Aufsichtsrecht des Gemeinderates verpflichtet ihn, das Steuerwesen, die Steuerveranlagung, wie den Steuerbezug zu überwachen und für die genaue Anwendung der Reglementsbestimmungen zu sorgen. Immerhin «handelt es sich dabei nur um ein allgemeines Aufsichtsrecht in Bezug auf die Durchführung des Steuerbezuges, nicht aber um das Recht, in Bezug auf die einzelne Taxation in die Kompetenz der StK einzugreifen . . .» [6]). In einzelnen Gemeindesteuerreglementen wird diese Aufsichtsfunktion des Gemeinderates ausdrücklich hervorgehoben, indem er als «Obersteuerbehörde» bezeichnet wird [7]).

b). Die eigentlichen Veranlagungsorgane.

Die eigentlichen Veranlagungsorgane haben die Festsetzung der Steuerforderung im konkreten Fall vorzunehmen. Diese Funktion haben ausnahmsweise *ordentliche Organe der Gemeindeverwaltung* zu besorgen. Dies ist der Fall bei der Hundesteuer; hier wird die Veranlagung vorgenommen durch jene ordentliche Gemeindebehörde, welche auch die entsprechende Kontrolle zu führen hat; dies wird regelmäßig die Ortspolizei sein.

In der Gemeinde Walterswil-Rotacker [8]) hat auch der Gemeinderat selber als Veranlagungsbehörde zu amten, aber nur bei der Taxation der Mitglieder der StK; «sind Mitglieder dieser Behörde in der StK, so sind sie durch Suppleanten zu ersetzen» [8]). Auch in der Gemeinde Dornach fungiert der Gemeinderat ausnahmsweise als Veranlagungsbehörde: «Ausländer ohne genügenden Schriftenausweis, welche sich um die Aufenthaltsbewilligung an die Gemeinde wenden, werden durch den Gemeinderat taxiert» [9]). Abgesehen von diesen Fällen wird die Steuerveranlagung stets durch *besondere* Organe *(Veranlagungsbehörden)* vorgenommen. Diese Behörden sind die Steuerkommissionen der Gemeinden (StK). Nach den §§ 83 und 18 GG hat die StK den Steuerplan zu entwerfen, die *Taxation der Steuerpflichtigen* zu besorgen, und in 1. Instanz die erhobenen Beschwerden zu behandeln.

Die StK sind ehrenamtliche Kollegialbehörden, welche nach den Bestimmungen des GG § 8 Z. 8 e; § 9 Z. 1 und § 18 GG auf die Amtsdauer des Gemeinderates von der Gemeindeversammlung (bezw. durch Urnenabstimmung) gewählt werden. Die Amtsdauer der Gemeindebehörden und -Beamten beträgt nach Art. 6 al. 2 und 3 und Art. 87 der KV vom 23. Oktober 1887 4 Jahre; diese Amts-

[6]) RB 1922, S. 202, RRP. Nr. 1939.
[7]) Hessigkofen § 12; ähnlich Küttigkofen § 18; Mühledorf § 20; Unter-Ramsern § 22.
[8]) Walterswil-Rotacker § 6.
[9]) Dornach § 21.

dauer gilt auch für die StK. Sie wird für diese überdies noch in ca. 30 Reglementen ausdrücklich festgelegt.

Die Wahl der StK muß durch das Volk erfolgen, durch die Gemeindeversammlung gemäß §§ 18 und 8 c des GG, und es darf ihre Wahl nicht etwa dem Gemeinderat delegiert werden. Für die Wahl besteht fakultative Anwendung des proportionalen Wahlverfahrens (Art. 10 al. 5 KV). Das proportionale Wahlverfahren für die StK ist ausdrücklich vorgesehen in Dornach und Biberist [10]).

Die StK besteht aus einer je nach der Gemeinde verschiedenen Zahl von Mitgliedern;

in 23 Gemeinden [11]) besteht sie aus 5 Mitgliedern
in 24 Gemeinden [12]) besteht sie aus 7 Mitgliedern
in 8 Gemeinden [13]) besteht sie aus 9 Mitgliedern
in 3 Gemeinden [14]) besteht sie aus 11 Mitgliedern

Mehrere Gemeinden verlangen, daß in der StK alle Kreise der Bevölkerung vertreten sein sollen [15]).

In andern Gemeinden, insbesondere in Kirchgemeinden, die auf dem Gebiet mehrerer Einwohnergemeinden bestehen, wird verlangt, daß eine bestimmte Anzahl Mitglieder der StK aus dieser, die andern aus jener Gemeinde stammen sollen [16]).

Die Einwohnergemeinde Dornach verlangt, daß zwei von den 9 Mitgliedern der StK dem Gemeinderat angehören müssen [17]).

Zahlreiche Gemeinden bestimmen, daß die Inhaber bestimmter Gemeindebeamtungen von Amtes wegen Mitglieder der StK sind, z. B. der Steuerverwalter [18]), der Gemeindekassier [19]), der Gemeindeschreiber [20]), der Gemeindeschaffner [21]); der Armenschaffner [00]), der Kirchmeier in der Kirchgemeinde Biberist usw. Diese ständigen Mitglieder der StK sind oft zugleich deren Aktuar [23]).

Anderseits sind auch negative Normen aufgestellt; so darf z. B. die StK nicht gleich bestellt sein wie die Rekurskommission [24]). Für die Bürgergemeinden besteht die Möglichkeit, die StK der betr. Einwohnergemeinde auch als die ihrige anzuerkennen; davon wird

[10]) Biberist § 20; Dornach § 17.
[11]) z. B. Burgäschi § 18; Luterbach § 10; Rodersdorf § 20.
[12]) z. B. Solothurn § 20; Biberist § 20; Derendingen § 23.
[13]) z. B. Balsthal § 20; Starrkirch § 15; Winznau § 23.
[14]) Hägendorf, Rickenbach, Schönenwerd (+ K.-Gde Gretzenbach).
[15]) Rodersdorf § 20.
[16]) z. B. Kirchgemeinden Biberist, Gretzenbach.
[17]) Dornach § 17.
[18]) z. B. Solothurn § 20; Grenchen § 21.
[19]) Derendingen § 23; Balsthal § 20; Trimbach § 22; usw.
[20]) Trimbach § 22 usw.
[21]) z. B. Biberist § 20 usw.
[22]) B.-Gde Subingen.
[23]) z. B. Derendingen, Balsthal, Trimbach.
[24]) Seewen § 11.

mehrfach Gebrauch gemacht; unzulässig ist eine analoge Regelung für die Kirchgemeinde [25]).

Es besteht sodann die Möglichkeit, daß die Einwohnergemeinden ihrerseits mit dem RR eine Verständigung treffen, wonach die Aufgaben der staatlichen Kreissteuerkommission (§ 38 VVO zum StStG) und diejenigen der StK der Einwohnergemeinde einer gemeinsamen Kommission übertragen werden. Diese Lösung ist vorgesehen im soloth. Reglement und durchgeführt in Grenchen und Olten [26]). Die Genehmigung des ersten derartigen Abkommens der Einwohnergemeinde Olten mit dem Finanzdepartement wurde in der amtlichen Sammlung veröffentlicht [27]) [28]).

Das System der ehrenamtlichen StK hat zwei Vorteile: zunächst werden die Taxationen vorgenommen durch Leute, welche die wirtschaftlichen Verhältnisse kennen; sodann sollen diese StK eine gewisse Unabhängigkeit gegenüber der Gemeinde haben, da sie ja selber auch steuerpflichtig sind.

Es muß aber strikte daran festgehalten werden, daß die StK nicht die Partei der Gemeinde zu vertreten hat, sondern daß sie als Behörde über dem Steuerschuldner und den Ansprüchen der Gemeinde steht und das Verfahren zu leiten hat, und daß sie nach objektiven Grundsätzen, nicht etwa nach kommunalen Finanz-rücksichten, die Veranlagung vornehmen muß [29]).

Durch die vom RR ausgesprochene Ansicht, wonach die StK Parteivertreterin der Gemeinde wäre, würden die obgenannten Vorteile wieder aufgehoben [30]).

c). Die Hilfsorgane.

Der StK werden besondere Hilfsorgane beigegeben in 20 Gemeinden. Es handelt sich um Organe, welche zwar nicht bei der eigentlichen Veranlagung mitzuwirken haben, sondern nur eine vorbereitende Arbeit der Veranlagung oder gewisse Hilfeleistungen vorzunehmen haben, z. B. Führung der Steuerregister. In Betracht kommen hier etwa die obgenannten Beamten, z. B. Gemeindekassiere [31]), der Steuerverwalter [32]), der Gemeindeschaffner [33]), der Gemeindeschreiber [34]). In gewissen Gemeinden ist auch der Ammann eine Art Hilfsorgan, wo er verpflichtet ist, über die Ergebnisse

[25]) Vgl. oben § 3.
[26]) Solothurn § 20; Grenchen § 21; Olten § 20.
[27]) RRB vom 27. Februar 1912. A. S. 1911/13. S. 501.
[28]) Vgl. Lätt, Das Gemeindegesetz, S. 50.
[29]) Blumenstein II 429.
[30]) RB 1922, S. 200, RRP. Nr. 1855. Vgl. oben § 21 Z. 3.
[31]) z. B. Derendingen § 23; Balsthal § 20; Trimbach § 22; usw.
[32]) z. B. Solothurn § 20; Grenchen § 21.
[33]) z. B. Biberist § 20.
[34]) z. B. Trimbach § 22.

der Inventarien der StK Bericht zu geben, oder der Viehinspektor in Gempen [35]).

d). Die Zuständigkeit.

In sachlicher Beziehung ist die Kompetenzausscheidung durch Gesetz und Reglement gezogen worden.

In territorialer Beziehung gilt als Veranlagungsort regelmäßig der Wohnsitz, der Geschäftssitz, der Aufenthaltsort. Für die Steuern auf den Liegenschaften ist der locus rei sitae Veranlagungsort.

2. RECHTLICHE BESTIMMUNGEN ÜBER DIE REGELUNG DER FUNKTIONEN DER VERANLAGUNGSORGANE.

a). Die Amtspflichten.

Mangels einer besondern Regelung im Gemeindesteuerreglement gelten jeweilen die allgemeinen Normen des Verwaltungsrechtes auch für die Veranlagungsbehörden.

aa). Die Geheimhaltungspflicht.

Die Mitglieder der Veranlagungsbehörden vernehmen von Steuerpflichtigen Auskünfte, deren Bekanntwerden eine Verletzung der persönlichen Verhältnisse und unter Umständen eine direkte Vermögensschädigung des Steuerpflichtigen bedeuten würde. In 31 Steuerreglementen [36]) ist deshalb die Schweigepflicht ausdrücklich vorgeschrieben; aber auch wo sie nicht expressis verbis im Reglement enthalten ist, ist sie zu beobachten, gemäß den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsrechtes [37]).

bb). Die treue Pflichterfüllung.

Aus dem gleichen allgemeinen Grundsatz des Verwaltungsrechts fließt die Pflicht der treuen Erfüllung der Aufgaben der StK. Insbesondere dürfen die Mitglieder der Veranlagungsbehörden sich nicht als die Fürsprecher der lokalen und wirtschaftlichen Kreise betrachten, aus denen sie stammen [38]).

Anderseits darf die StK nicht einseitig die Interessen des Fiskus der Gemeinde wahren; sie soll nach objektiven steuerrechtlichen Grundsätzen die Veranlagung vornehmen und sich nach keiner Seite als Parteivertreterin, sondern als Veranlagungsbehörde betrachten [39]). Einige Reglemente haben den Mitgliedern der StK ausdrücklich eine getreue Pflichterfüllung vorgeschrieben [40]).

---

[35]) Vgl. oben § 18 Z. 1.
[36]) z. B. Derendingen § 34; Gänsbrunnen § 10; Kappel § 31; Trimbach § 30.
[37]) Oswald, Steuerveranlagung, 78 ff.
[38]) Blumenstein II 427. Oswald, Steuerveranlagung, 67 f.
[39]) Vgl. oben § 21 Z. 3, § 22 Z. 1. b).
[40]) z. B. N.-Gösgen, Winznau, Wisen.

cc). Die Ausstandsgründe.

Zur Wahrung der Unparteilichkeit haben mehrere Gemeinden in ihren Reglementen sogen. Ausstandsgründe aufgestellt (21 Gemeinden) [41]), d. h. bei der Taxation der Mitglieder der StK oder bei der Taxation ihrer Verwandten haben die betr. Mitglieder der StK in Ausstand zu treten. Diese Ausstandspflicht ist in § 88 GG auch für die StK allgemein verbindlich festgelegt: «Bei Beratungen und Beschlußnahmen über Angelegenheiten, welche persönliche Interessen beschlagen . . . haben die Blutsverwandten der Beteiligten bis und mit dem 2. Grad und verschwägerte im 1. Grad nach kanonischer Berechnungsart abzutreten. Diese Bestimmung gilt für die Verhandlungen und Beschlüsse der Gemeindeversammlungen, des Gemeinderates, und aller Kommissionen.» Selbstverständlich ist es die ratio legis, daß, wenn die Blutsverwandten schon austreten müssen, a fortiori der Betroffene selber in den Ausstand zu treten hat.

Der RR ist in einem Entscheid von 1923 der Meinung, daß, wenn keine entsprechende Reglementsbestimmung bestehe, die Mitglieder der StK «aus Gründen des Taktes und um jede Beeinflussung zu vermeiden, bei Behandlung ihrer eigenen Taxationen abzutreten haben» [42]). Dem gegenüber scheint diese Ausstandspflicht nicht nur dem Taktgefühl entspringen zu müssen [43]), sondern vielmehr dem Gesetz, das in § 88 GG die Ausstandspflicht fordert, und zwar auch für die Kommissionen der Gemeinden. Der Hinweis auf § 41 der VVO zum StStG im zit. RR-Entscheid ist daher in diesem Falle belanglos. Einzelne Gemeinden haben in ihren Reglementen die Ausstandsgründe ebenfalls sehr eingehend geregelt, z. B. in Bezug auf den Grad der Verwandtschaft [44]).

Wenn die Ausstandspflicht nicht eingehalten worden wäre, so könnte deswegen doch nicht die Ungültigkeit der betr. Veranlagung angenommen werden, sondern ihre Anfechtbarkeit [45]); «jedenfalls haben die Veranlagungsparteien einen Anspruch darauf, den Austritt zu verlangen und wegen Verweigerung bei der vorgesetzten Behörde Beschwerde zu führen» [46]).

dd). Die Unvereinbarkeit.

Die Unvereinbarkeitsvorschriften sollen ebenfalls die Unparteilichkeit der StK zu wahren suchen. Verwandte und Verschwägerte bis zu einem gewissen Grad dürfen nicht in der gleichen Veran-

[41]) z. B. Lommiswil, Grenchen, Selzach, Däniken, Winznau, usw.
[42]) RB 1923, S. 258. RRP. Nr. 3654.
[43]) Oswald, Steuerveranlagung, 72.
[44]) z. B. Dulliken, Lostorf, Winznau, Wisen, usw.
[45]) Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 76 ff.
[46]) Blumenstein II 427.

lagungsbehörde sein. Ausdrücklich ist eine solche Norm im Steuerreglement von Rodersdorf enthalten [47]).

Ein älterer Entscheid des RR hat festgestellt, daß die Zugehörigkeit mehrerer Verwandten immerhin nicht mit dem GG in Widerspruch stehe [48]).

b). Die Verantwortlichkeit.

Die Verantwortlichkeit der Veranlagungsbehörden kann zivilrechtlich, strafrechtlich oder disziplinarisch sein.

Die *zivilrechtliche* Verantwortlichkeit aus der Verletzung einer Amtspflicht z. B. der Schweigepflicht gilt ganz allgemein und richtet sich nach den Grundsätzen des OR Art. 61.

Die *strafrechtliche* Verantwortlichkeit richtet sich nach dem soloth. Strafgesetzbuch. Die Delikte der böswilligen Amts- und Dienstpflichtverletzung, der Bestechung, der Verweigerung der Erfüllung der Amtspflichten und die darauf gesetzten Strafen, wie sie in den §§ 175/179 des Strafgesetzbuches umschrieben sind, werden in § 181 des Strafgesetzbuches auf sämtliche Beamte und Bedienstete des Staates und der Gemeinden, auf die Mitglieder der Staats- und Gemeindebehörden, also auch auf die Mitglieder der Steuerveranlagungsbehörden, anwendbar erklärt. Die *disziplinarische* Verantwortlichkeit der Mitglieder der StK richtet sich nach dem GG, bezw. in einzelnen Fällen nach den Sonderbestimmungen der Gemeinden; § 86 al. 3 des GG, welcher durch einen Beschluß des RR [49]) auf die Gemeindekommissionen anwendbar erklärt wurde, bestimmt, daß ein Mitglied der betr. Behörde, welches während Jahreszeit mehr als ⅓ der Sitzungen ohne genehmigte Entschuldigungsgründe versäumt hat, seiner Stelle verlustig geht und vom RR mit einer Ordnungsbuße bis Fr. 100.— zu Handen des Gemeindeschulfonds belegt werden kann. Hier ist also nur ein disziplinarisches Beschwerdeverfahren gegeben; der RR fungiert als Aufsichts-, nicht als Steuerjustizbehörde [50]).

Daneben sind in 5 Gemeinden noch weitere disziplinarische Maßnahmen bei Verletzung der Amtspflichten der StK vorgesehen. In Kappel und Trimbach [51]) werden die Mitglieder der StK für Verletzung der Schweigepflicht um eine vom Gemeinderat festgesetzte Buße von Fr. 2.— bis 6.— gestraft.

In Gänsbrunnen und Starrkirch [52]) sind Bußen für Nichterscheinen bei den Sitzungen vorgesehen.

---

[47]) Rodersdorf § 20; Verwandte bis zum dritten Grad dürfen nicht vertreten sein.
[48]) RB 1878, S. 130.
[49]) RRB vom 16. Febr. 1923, RB 1923, S. 244, RRP. Nr. 804.
[50]) Vgl. unten S. 231 a)., 235 a). Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 70.
[51]) Kappel § 31, Trimbach § 30.
[52]) Gänsbrunnen § 11, Starrkirch § 15 Z. 5.

In Wisen [53]) zieht neben den Bestimmungen von § 86 GG auch die Verletzung der Schweigepflicht den Verlust des Mandates nach sich.

c). Grundsätze für die Amtsführung.

Das freie Ermessen der StK darf nur entscheidend sein, wenn das Gesetz oder Reglement dieses Ermessen ausdrücklich vorsieht. Es besteht darin, daß es dem betr. Verwaltungsorgan überlassen wird, eine *Anordnung nach seinem eigenen besten* Wissen und Gewissen zu treffen.

Das freie Ermessen tritt also in Funktion, wo es durch Gesetzes- oder Reglementsvorschrift verlangt wird, z. B. beim Steuererlaß [54]), oder wo keine genaue zahlenmäßige Festsetzung der Steuerobjekte möglich ist [55]), oder bei der Würdigung der Feststellungsmittel der Steuer.

Gegenüber den Veranlagungsparteien hat die StK eine gewisse *Amtsgewalt,* indem sie bei Verfehlungen Disziplinarmittel anwenden kann [56]). Der Grundsatz der *Ausschließung der Oeffentlichkeit* bei den Verhandlungen ist als selbstverständlich anzunehmen; sonst wäre die Schweigepflicht illusorisch.

Ueber die *Geschäftsordnung* der StK enthalten mehrere Reglemente (23 Gemeinden) eingehende Vorschriften. So z. B. daß sich die StK selber konstituiert, ihren Präsidenten wählt und ihren Aktuar, sofern der Letztere nicht von Amtes wegen fungiert [57]); ferner Vorschriften über die Protokollführung [58]), über das Quorum, d. h. die zur gültigen Verhandlung notwendige Zahl von Mitgliedern, die anwesend sein müssen; als Quorum wird meist die Zahl von Mitgliedern genannt, die das absolute Mehr des Bestandes der StK ausmachen [59]). In einzelnen Gemeinden wird die Stimmabgabe des Präsidenten besonders normiert, je nachdem die StK in gerader oder ungerader Zahl von Mitgliedern sitzt [60]).

§ 23.

Das ordentliche Veranlagungsverfahren.

1. DER AUFBAU.

«Als ordentliches Veranlagungsverfahren bezeichnen wir diejenige Form der Steuerveranlagung, bei der Veranlagungsparteien

[53]) Wisen § 25.
[54]) Vgl. oben § 19 Z. 2.
[55]) Vgl. oben § 15 Z. 2. c). und 3 c).
[56]) Vgl. unten § 23 und § 24.
[57]) z. B. Derendingen § 23; Balsthal § 20; Dornach § 19; usw.
[58]) z. B. Derendingen § 30.
[59]) z. B. Derendingen § 23; N.-Gerlafingen § 22; Balsthal § 20; Oberbuchsiten § 20; Schönenwerd § 21; Winznau § 23; usw.
[60]) z. B. Grenchen § 21; Hägendorf § 23; usw.

und Veranlagungsbehörde gemeinsam zur Feststellung des Steueranspruches mitzuwirken haben» [1]). Es handelt sich also im Gegensatz zur Selbstveranlagung und zur amtlichen Veranlagung um das gemischte Verfahren. Es zeichnet sich aus durch seinen prozeßartigen Aufbau. Es besteht in einer Aneinanderreihung gesetzlich systematisch geordneter Handlungen, deren Endziel die Steuerveranlagung ist, d. h. die Feststellung der konkreten Steuerforderung. Das Verfahren umfaßt vier Stadien.

2. DIE ZEIT DES VERANLAGUNGSVERFAHRENS.

Die Veranlagung muß in bestimmten, periodischen Zwischenräumen vorgenommen werden; diese Veranlagungsperioden werden durch Zweckmäßigkeitserwägungen (z. B. Kostenersparnis) diktiert und im Steuerreglement der Gemeinde positiv-rechtlich vorgesehen. Es können sich sowohl bei den Steuersubjekten wie bei den Steuerobjekten im Laufe einer Veranlagungsperiode Veränderungen ergeben, denen Rechnung getragen werden muß.

In den meisten Gemeinden fällt die Veranlagungsperiode mit der Steuerperiode zusammen, d. h. es wird alljährlich eine Veranlagung vorgenommen. 33 Gemeinden [2]) sehen dies ausdrücklich vor; es trifft diese Regelung aber auch für jene 39 Gemeinden zu, deren Reglemente darüber keine Bestimmungen enthalten. Diese jährliche Veranlagung ermöglicht es, die subjektiven und objektiven Veränderungen im Steuerrechtsverhältnis gut zu berücksichtigen.

Auch solche Gemeinden, die im allgemeinen nur in mehrjährigen Zwischenräumen eine Veranlagung vornehmen, sehen für A.-G. und Genossenschaften, für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften eine jährliche Veranlagung vor [3]) (11 Gemeinden). Abgesehen von dieser Ausnahme gilt die Veranlagungsperiode immer für alle Steuerarten, auch bei mehrjährigen Steuerperioden. 23 Gemeinden führen nur alle 2 Jahre eine Veranlagung durch [4]), 10 Gemeinden nur alle 3 Jahre [5]), 9 Gemeinden alle 4 Jahre [6]).

Diese Veranlagungsperioden, welche die Steuerperioden überschreiten, tragen den Veränderungen des Steuerrechtsverhältnisses keine Rechnung. Die betr. Gemeinden sind daher gezwungen, Zwischenrevisionen vorzunehmen [7]); es sollen dadurch Vermehrungen und Verminderungen der Steuerobjekte Berücksichtigung finden. Alle Gemeinden, welche mehr als einjährige Veranlagungsperioden haben, sehen solche Zwischenrevisionen vor (47 Gemeinden).

[1]) Blumenstein II 433.
[2]) z. B. Solothurn § 21.
[3]) z. B. Olten § 21; Winznau § 25; Derendingen § 26.
[4]) z. B. Olten § 21; Starrkirch § 15; Winznau § 25; usw.
[5]) z. B. Aetingen.
[6]) z. B. Oensingen, Matzendorf.
[7]) Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 129 ff.

In 21 Gemeinden [8]) kann oder muß die Zwischenrevision vom Steuerpflichtigen veranlaßt werden; d. h. der Steuerpflichtige hat das Recht (und anderseits auch die Pflicht), eine Zwischenrevision zu verlangen [9]). In andern Gemeinden wird die Zwischenrevision einseitig von der StK aus vorgenommen, wobei aber das Recht der Einsprache ausdrücklich gewahrt bleibt (5 Gemeinden) [10]). 8 Gemeinden sehen besondere Tatbestände vor, die eine Zwischenrevision begründen, z. B. Vermögensvermehrung oder -verminderung durch Erbschaft, Heirat, Gehalts- oder Lohnerhöhung oder -senkung [11]). Wo die Pflicht zur Selbstanzeige solcher Vermögensänderungen usw. für den Steuerpflichtigen statuiert ist, gilt deren Versäumung als Steuerhinterziehung nach § 82 des GG [12]).

Anderseits kann diese Zwischenrevision auch regelmäßig, alljährlich vorgenommen werden [13]).

Zur Berücksichtigung der Veränderungen auf der subjektiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses im Laufe der Veranlagungsperiode ist in zahlreichen Gemeinden, insbesondere bei mehrjährigen Veranlagungsperioden, vorgesehen, daß eine außerordentliche Taxation erfolgt bei der Wohnsitznahme eines neu Zugezogenen [14]).

Die Veranlagungsperiode hat formalrechtlich Bedeutung für die zeitliche Vornahme der Veranlagung, materiellrechtlich für die Fälligkeit der Steuer, bezw. für den Vergütungszins [15]).

3. DAS VORBEREITUNGSVERFAHREN.

Das Vorbereitungsverfahren soll die StK über die zu veranlagenden Steuersubjekte und Steuerobjekte unterrichten und sie von den Steuererklärungen der Steuerpflichtigen in etwa unabhängig machen; anderseits sollen die Steuerschuldner in diesem Stadium auf ihre Pflichten im Verfahren hingewiesen werden.

a). Die Zuständigkeit.

Für die Funktionen im Vorbereitungsverfahren ist zumeist die StK selber zuständig; nach § 83 des GG hat sie die Steuerregister aufzunehmen; ferner obliegt ihr in fast allen Gemeinden die Zustellung der Formulare für die Steuererklärungen (ca. 120 Gemeinden).

Nur einzelne wenige Gemeinden (4 Gemeinden) haben mit diesen Aufgaben besondere Hilfsorgane betraut. Solothurn z. B. hat sie

[8]) z. B. Dornach § 20 usw.
[9]) z. B. Neuendorf § 30; Kestenholz § 30; N.-Buchsiten § 30; usw.
[10]) z. B. Winznau § 18; Derendingen § 26; usw.
[11]) z. B. Derendingen § 26; Hägendorf § 24; Kappel § 23; usw.
[12]) Blumenstein II 439; vgl. § 20, Z. 2. a). aa).
[13]) z. B. Dornach § 20.
[14]) z. B. Solothurn § 21; Derendingen § 26; Hägendorf § 24; Kappel § 23; Olten § 21.
[15]) Vgl. oben § 17.

einem eigens gewählten Steuerverwalter übertragen, welcher die Stadtpolizei zu Hilfe ziehen kann [16]), ebenso Grenchen [16]). In Derendingen besorgt diese Funktionen der Steuerbezüger [17]), in Burgäschi der Steuerregisterführer [17]).

Die Zustellung der Formulare wird oft ausdrücklich dem Dorfweibel übertragen [18]), oder dem Bietweibel [19]); überhaupt kann und wird die StK für solche Funktionen von selbst die Hilfsorgane der Gemeinde in Anspruch nehmen.

b). Die Feststellungstätigkeit.

Im Vorbereitungsverfahren sollen vor allem die Steuersubjekte festgestellt werden. Zu diesem Zweck verpflichtet § 83 des GG die Gemeindesteuerkommissionen, nach Beschluß der Steuer durch die Gemeindeversammlung ein Steuerregister anzulegen. Dieses Steuerregister umfaßt alle, die kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit unter die Steuerhoheit der betr. Gemeinde fallen. Die StK bedient sich dabei der vorjährigen Steuerregister, der Polizeikontrolle, usw. Diese Steuerregister dienen als Anhaltspunkt für die Versendung der Steuerformulare, für die Kontrolle derjenigen, die die Selbsttaxation unterlassen.

Nur 9 Gemeinden haben eigentliche Vorschriften über das Steuerregister aufgestellt, wovon 7 Gemeinden die Bestimmung des § 83 GG wiederholen. Derendingen und Burgäschi [20]) enthalten genauere Angaben: «Im Steuerrodel sind alle Personen aufzutragen, welche steuerpflichtig sein könnten. Die Eintragung hat in alphabetischer Reihenfolge zu geschehen und sind fortlaufend zu numerieren» [20]). Die Aufstellung der Steuerpflichtigen im Steuerregister hat keinen Rechtscharakter und wirkt nicht präjudizierend für die Einschätzung; die StK hat den Steuerfall vorerst zu prüfen [21]).

Eine Ermittlung des Steuerobjektes oder der Steuerbemessungsgrundlagen ist im soloth. Gemeindesteuerrecht während des Vorbereitungsverfahrens nirgends vorgesehen.

c). Die Aufforderung zur Steuererklärung.

Die Zustellung der Taxationsformulare erfolgt an die im Steuerregister aufgeführten Steuerpflichtigen; sie ist in ca. 120 Gemeinden ausdrücklich vorgesehen. Die Zusendung dieser Formulare bedeutet gleichzeitig eine Aufforderung an den Steuerpflichtigen, seine Steuererklärung abzugeben. Immerhin entbindet die Unterlassung der Zustellung nicht von der Pflicht der Steuererklärung; dies ist

[16]) Solothurn § 20; Grenchen § 21.
[17]) Derendingen § 24; Burgäschi § 19.
[18]) Derendingen § 24.
[19]) Dornach § 21.
[20]) Derendingen § 24; Burgäschi § 19.
[21]) Blumenstein II 443.

in 14 Reglementen ausdrücklich vorgesehen; der betr. Steuerpflichtige hat vielmehr von sich aus ein Formular zu verlangen [22]). Auf diese Pflicht muß in einzelnen Gemeinden durch Inserate öffentlich aufmerksam gemacht werden [23]).

Die Zustellung des Formulars ist maßgebend für die Berechnung der Frist zur Einreichung der Steuererklärung [24]).

In mehreren Gemeinden ist vorgesehen, daß an auswärts wohnende Steuerpflichtige das Formular in einem eingeschriebenen Brief gesandt werde [25]).

Den Gemeindeeinwohnern wird bisweilen die Aufforderung durch den Bietweibel zugestellt [26]).

«Die Zustellung des Taxationsformulars durch ein minderjähriges Kind ist unzulässig; . . . denn sie entspricht nicht den ordentlicher Weise verlangten und gewöhnlich angewendeten Zustellungsformen» (Zustellung durch die Post, oder durch den Weibel, bezw. Polizisten). Die infolgedessen verursachte «Unterlassung der Taxation bewirkt daher nicht den Verlust des Rekursrechtes» [27]).

4. DIE STEUERERKLÄRUNG.

Die Steuererklärung ist die hauptsächlichste Art der Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Veranlagungsverfahren [28]).

Die Steuererklärung ist aber im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht ein notwendiger Bestandteil der Veranlagung; bei den Bürger- und Kirchgemeinden wird bisweilen gar keine Steuererklärung gefordert, weil sie die Taxation des Steuerpflichtigen für die Einwohnergemeinde als auch für sie maßgebend erklären. 21 Kirchgemeinden haben in ihren Reglementen ausdrücklich erklärt, daß die Selbsttaxationen ihrer Angehörigen für die Einwohnergemeinden auch für die Steuer der Kirchgemeinden anwendbar seien. Dadurch wird eine eigene Steuererklärung für die Kirchgemeinden unnötig gemacht; eine Kirchgemeinde [29]) stellt auf die Selbsttaxation bei der Staatssteuer ab. — Aber bei den Kirchgemeinden ist trotzdem das eigentliche Einschätzungs- und Einsprachverfahren vorbehalten.

a). Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung.

Die Verpflichtung zur Einreichung einer Streuererklärung liegt dem Steuerpflichtigen selber ob, bezw. seinem gesetzlichen Ver-

[22]) z. B. Kyburg-Buchegg § 3 e; Lüterkofen § 21; Lüterswil § 20; Mühledorf § 25; Winznau § 24; Zuchwil Art. 10.
[23]) z. B. Solothurn § 21.
[24]) Vgl. unten Z. 4. dieses §.
[25]) z. B. Zuchwil Art. 10.
[26]) z. B. Dornach § 21.
[27]) ORK 1927, II. B., Nr. 1, S. 11.
[28]) Ueber das Wesen der Steuererklärung, s. Oswald, Steuerveranlagung, S. 115 ff.
[29]) Römkathol. Kirchgemeinde Balsthal.

treter, Steuersubstitut, Steuersukzessor, usw.; sie bildet einen Bestandteil der Steuerpflicht, und als solche eine obligatio ex lege für alle, welche steuerrechtlich zur betr. Gemeinde gehören. Wie oben gesagt [30]), befreit die Unterlassung der Aufforderung zur Steuererklärung, d. h. die Nicht-Zustellung des Taxationsformulars, nicht von der Erfüllung dieser Pflicht; selbst wenn dies im Reglement nicht ausdrücklich gesagt wäre, ergibt es sich aus der Natur der Steuerpflicht [31]). Dem Taxationsformular wird regelmäßig ein Abdruck des Gemeindesteuerreglementes beigegeben. Die Steuererklärung kann zurückgezogen oder abgeändert werden bis zur Vornahme des Verwaltungsaktes; nachher nur mehr, wenn Irrtum nachgewiesen wird [32]).

b). Der Inhalt der Steuererklärung.

Die Steuererklärung muß der StK über Steuerpflicht, Steuerobjekte und Bemessungsgrundlagen Aufschluß geben. Zwar wird eine Erklärung zur subjektiven Steuerpflicht gewöhnlich nicht verlangt; allein die vorbehaltlose Abgabe der Steuererklärung bedeutet nach der Praxis eine Anerkennung der Steuerpflicht und eine Verwirkung des Rekursrechtes wegen Bestreitung der Steuerpflicht [33]).

Die Angabe der Steuerobjekte und der Steuerbemessungsgrundlagen richtet sich nach den Formularen der Gemeinde.

21 Gemeinden verlangen schon in den Reglementen, daß die Steuererklärung Auskunft gebe über bestimmte Fragen, z. B. Bestand des Vermögens, des Einkommens, der Hypothekenschulden, Kapitalschulden, Gült, Schatzung von Land und Gebäuden usw. [34]).

Naturgemäß müssen auch die beanspruchten Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, Existenzminima und dergl. aufgeführt werden.

c). Beilagen.

Nach einzelnen Gemeindesteuerreglementen müssen gleichzeitig mit der Steuererklärung gewisse *Feststellungsmittel* eingegeben werden. Insbesondere trifft dies zu bei A.-G. und Genossenschaften, die ihre Bilanzen, Jahresberichte, schon der Steuererklärung beizulegen haben [35]). Diese Pflicht wird bisweilen ausgedehnt auf alle Rechtssubjekte, die zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet sind [36]).

---

[30]) Vgl. oben Z. 3. c). dieses §.
[31]) Blumenstein II 448. Oswald, Steuerveranlagung, 127.
[32]) Oswald, Steuerveranlagung, 146 ff.
[33]) Blumenstein II 449. BG 49, I, 515.
[34]) z. B. Zuchwil Art. 10; Rodersdorf § 21; Seewen § 13.
[35]) z. B. Solothurn § 23; Derendingen § 26; Balsthal § 23; Oberbuchsiten § 22; Trimbach § 24.
[36]) z. B. Schönenwerd § 22; Winznau § 24; Solothurn § 22; fakultativ.

Wenn diese Pflicht der Beilage von Feststellungsmitteln im Reglement vorgesehen ist, so kommt ihre Verletzung der Unterlassung der Selbsttaxation gleich [37]).

d). Form der Steuererklärung.

Die Selbsttaxation kann nur durch das amtliche Taxationsformular formell richtig eingereicht werden. Die Unterzeichnung des Formulars ist regelmäßig ein Gültigkeitserfordernis [38]) (ausdrücklich nach 77 Gemeindesteuerreglementen). Die Unterschrift muß vom Steuerschuldner oder von seinem gesetzlichen Vertreter herrühren. Durch die Praxis der ORK wird auch die Unterschrift eines vertraglichen Vertreters, der sich durch eine Vollmacht ausweisen kann, zugelassen; immerhin ist diese Praxis dort und nur dort anwendbar, wo das Gemeindesteuerreglement nicht ausdrücklich die eigenhändige Unterschrift verlangt [39]). In den 17 Gemeinden [40]), welche ausdrücklich die eigenhändige Unterschrift verlangen, kann diese Praxis der ORK betr. Unterschrift des vertraglichen Vertreters nicht angewendet werden.

Wenn ein vertraglicher Vertreter die Steuererklärung unterzeichnet hat, so muß er gleichzeitig mit der Steuererklärung eine vom Steuerschuldner gegebene Vollmacht beilegen; «andernfalls sind die Einschätzungsbehörden nicht gehalten, die rechtsgültige Unterschrift einer derartigen Selbsttaxation anzuerkennen» [41]). Die Vollmacht ist auch für die Familienglieder notwendig [41]).

Dulliken läßt die Unterzeichnung der Steuerselbsttaxation durch bevollmächtigte Vertreter nur als rechtsgültig zu, wenn der Steuerpflichtige nachgewiesenermaßen durch Krankheit, körperl. Gebrechen, Abwesenheit, tatsächlich in die Unmöglichkeit versetzt ist, die Unterzeichnung vorzunehmen [42]).

Als Steuererklärung gilt auch die rechtzeitige Zurücksendung des unterschriebenen Taxationsformulars, auch wenn keine Taxationsposten ausgesetzt wurden [43]).

e). Das Erklärungsverfahren.

Als Einreichungsstelle kommt in den meisten Gemeinden die StK, bezw. deren Präsident oder Aktuar in Betracht [44]). Manchmal wer-

---

[37]) Blumenstein II 451.
[38]) Oswald, Steuerveranlagung, 120.
[39]) ORK 1931, VI. B., Nr. 1 b., S. 13, vgl. oben § 21 Z. 3. a). bb). Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 125 f.
[40]) Günzberg § 10; Langendorf § 12; Lommiswil Art. 8; N.-wil § 6; Oberdorf F 1; Riedholz § 6; Aetingen § 18; Biezwil § 6; Lüterkofen-Icherswil § 18; Lüterswil § 17; Mühledorf § 22; Kriegstetten § 7; Lohn § 8; O.-Gerlafingen § 11; Steinhof § 5; Egerkingen § 21; Dornach § 21.
[41]) ORK 1931, VI. B., Nr. 1 b. S. 13.
[42]) Dulliken Art. 23.
[43]) ORK 1931, VI. B., Nr. 2 S. 14.
[44]) z. B. Selzach Art. 3; Kappel § 24; Trimbach § 24; Winznau § 24 . . .

den auch die Hilfspersonen als Einreichungsstellen genannt, z. B. das Steueramt in Solothurn und Grenchen [45]), der Steuerregisterführer in Burgäschi [46]), hin und wieder ist die Steuererklärung der Gemeindekanzlei zuzustellen [47]).

Alle Gemeinden sehen bestimmte *Fristen* vor, innert welcher die Steuererklärung eingereicht sein muß; diese Fristen werden stets gerechnet von der Zustellung des Taxationsformulars an.

Die Fristen betragen 8 Tage in 4 Gemeinden
10 Tage in 66 Gemeinden [48])
14 Tage in 38 Gemeinden [49]);

die andern Gemeinden verweisen auf die im Formular vermerkte Frist. Es handelt sich dabei um peremtorische Fristen. Verspätet eingereichte Taxationen werden regelmäßig nicht mehr berücksichtigt, sondern die StK nimmt die Taxation von sich aus vor. Zudem hat der betr. Steuerschuldner sein Einsprache- und Rekursrecht verloren, außer wenn er durch schwerwiegende Gründe wie Krankheit, Militärdienst, Landesabwesenheit an der Einhaltung der Frist verhindert wurde [50]). In einigen Gemeindesteuerreglementen ist vorgesehen, daß ein Steuerpflichtiger, der die Steuererklärung gar nicht oder verspätet einreicht, jedes Jahr von der StK höher eingeschätzt wird, bis er sie rechtzeitig einreicht [51]).

f). Die Bedeutung der Steuerklärung.

Die Steuererklärung dient vor allem der Information der StK zur endgültigen Einschätzung; in dieser rein formalen Funktion der Steuererklärung als Veranlagungsmittel wird sie in fast allen Gemeinden aufgefaßt.

Es zeigt sich dies darin, daß die StK nicht an die Angaben der Steuererklärung gebunden ist; sie kann ohne weiteres eine andere Taxation vornehmen; immerhin trägt sie dann die Beweislast [52]), aber sie braucht nicht einen zwingenden Beweis, sondern nur feste Anhaltspunkte zu erbringen [53]): die «bisherige Steuerpraxis geht allerdings vom Grundsatz aus, daß die Selbsttaxation zu respektieren sei, solange nicht deren Unrichtigkeit dargetan ist. Dabei kann indessen der StK auch nicht ein strikter Gegenbeweis zugemutet werden, der in den seltensten Fällen geleistet werden könnte. Es muß ihr vielmehr schon dann das Recht zugestanden werden, über die

[45]) Solothurn § 21; Grenchen § 23.
[46]) Burgäschi § 19.
[47]) N.-Gerlafingen § 24.
[48]) z. B. Biberist § 23; Derendingen § 21; Welschenrohr § 15.
[49]) z. B. Solothurn § 21; Grenchen § 23; Zuchwil Art. 10; Trimbach § 23.
[50]) Vgl. oben § 20. Z. 2. b).
[51]) Vgl. oben § 20. Z. 4. c).
[52]) RB 1900 S. 218, RRP. Nr. 2924, 3035, 3049.
RB 1904 S. 91, RRP. Nr. 3189.
RB 1907 S. 162, RRP. Nr. 3368.

Selbsttaxation hinaus zu gehen, wenn sie einigermaßen schlüssige Anhaltspunkte vorbringen kann, welche für die Unrichtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen sprechen, oder wenn die letztern an sich schon nach den Umständen unglaubwürdig sind.» [53])

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß die Steuererklärung zwar nicht von absolutem, aber doch von maßgebendem Wert für die Veranlagung sein kann [54]).

In 108 Reglementen ist es ausdrücklich vorgesehen, daß die StK von der Steuererklärung abgehen darf; aber auch wo dies im Reglement nicht niedergelegt ist, wird es praktisch so gehalten. Nur ganz wenige Gemeinden messen ihr eine besondere Bedeutung zu und anerkennen die Steuererklärung als «integrierenden Bestandteil des Veranlagungsverfahrens selbst» [55]). Die StK darf danach von den Angaben der Steuererklärung nur abgehen, wenn sich diese als offenbar unglaubhaft erweisen [56]). Trotzdem ist aber auch in diesen Gemeinden die StK nicht absolut an die Steuererklärung gebunden. Ueber die Willensmängel bei der Steuererklärung [57]).

5. DAS BEGUTACHTUNGSVERFAHREN.

Das Begutachtungsverfahren will es der StK erleichtern zur Steuererklärung Stellung zu nehmen. Die Steuererklärung wird deshalb durch ein Hilfsorgan begutachtet, welchem der Steuerpflichtige seine Taxation einzureichen hat.

Das Begutachtungsverfahren gehört nicht unbedingt zum Veranlagungsverfahren; es ist nur in der Gemeinde Solothurn angeordnet, in Form einer «Vorprüfung der Selbsttaxationen durch das Steueramt» [58]). Diese Vorprüfung bezieht sich auf die formelle Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung; sie erstreckt sich aber nach dem Reglement auch auf eine Prüfung der Glaubwürdigkeit ihrer Angaben.

Erscheinen diese dem Steuerverwalter unglaubhaft, so hat er beim Steuerpflichtigen die nötigen Maßnahmen zu veranlassen. Das Resultat der Vorprüfung wird der StK unterbreitet; diese ist aber ihrerseits keineswegs daran gebunden.

Eine ähnliche Vorprüfung kennt auch die Kirchgemeinde Kriegstetten.

6. DAS EINSCHÄTZUNGSVERFAHREN.

Die Einschätzung wird von der Veranlagungsbehörde, gestützt auf die Ergebnisse des Vorbereitungsverfahrens der Steuererklärung

[53]) RB 1908 S. 214, RRP. Nr. 3590, vgl. unten Z. 6. und 7. d). §.
[54]) Oswald, Steuerveranlagung, 164 ff.
[55]) Blumenstein II 454.
[56]) Solothurn § 22; Kappel § 25; usw.
[57]) Oswald, Steuerveranlagung, 116.
[58]) Solothurn § 22; § 23.

und eventl. des Begutachtungsverfahrens, vorgenommen. Sie besteht aus 3 Entwicklungsstadien:

a). Das Untersuchungsverfahren.

Das Untersuchungsverfahren soll die tatsächlichen Unterlagen für die Einschätzung beschaffen.

aa). Der Gegenstand der Untersuchung.

Gegenstand des Untersuchungsverfahrens sind zunächst die Steuersubjekte; es frägt sich, ob das Steuersubjekt wirklich zur Gemeinde steuerzugehörig sei; ferner ob und welche Steuerpflichtigen keine Selbsttaxation eingereicht haben; ob auf Grund der Doppelbesteuerungspraxis eine Teilung der Steuer zwischen 2 Gemeinden angebracht ist; ob der Steuerpflichtige subjektiv steuerfrei sei. Die Untersuchung dehnt sich auch auf die Steuerobjekte, bezw. die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht aus, und auf die Steuerbemessungsgrundlagen.

Im Untersuchungsverfahren herrscht die Offizialmaxime, d. h. die StK ist auch in materieller Hinsicht nicht auf die vom Steuerpflichtigen eingebrachten Vorbringen angewiesen; sie kann von Amtes wegen alle Fragen prüfen und alle Maßnahmen anordnen, die ihr nötig erscheinen.

bb). Das Untersuchungsorgan.

Das Untersuchungsorgan der Steuerveranlagung ist die StK; sie hat die nötigen Maßnahmen anzuordnen. Immerhin kann sie gewisse Untersuchungshandlungen an eine Subkommission delegieren; so sind in 2 Gemeinden [59]) die von der StK für alle Schuldenabzüge verlangten Beweise (Zinsquittungen) usw. periodisch alle 3 Jahre von einer Subkommission von drei Mitgliedern zu überprüfen.

In Solothurn [60]) ist ein eigenes Instruktionsorgan vorgesehen, das Steueramt; dieses hat die Steuererklärungen zu überprüfen; wenn es sie für unglaubhaft hält, kann es Angaben und Belege verlangen und Einvernahmen durchführen. Das Resultat davon ist der StK vorzulegen.

cc). Die Untersuchungsmittel.

Die Untersuchungsmittel werden in den Reglementen abschließend genannt [61]).

Die persönliche Einvernahme des Schuldners im Untersuchungsverfahren ist in 6 Reglementen vorgesehen [62]). Sonst ist sie nicht notwendig, mit Rücksicht auf das Einspracheverfahren [63]).

---

[59]) Oberbuchsiten § 22, Trimbach § 24.
[60]) Solothurn § 22; vgl. oben Z. 5. dieses §.
[61]) Blumenstein II 462.
[62]) z. B. Solothurn § 23.
[63]) Anderer Ansicht Oswald, Steuerveranlagung, 170 ff.

Nach 43 Reglementen kann die StK weitere Auskünfte und Belege verlangen, vor allem die Vorlegung der Geschäftsbücher des Steuerpflichtigen [64]), ferner Lohnausweise des Steuerpflichtigen [65]).

4 Steuerreglemente erlauben den StK, Sachverständige beizuziehen [66]). Nach 78 Gemeindesteuerreglementen kann die StK von den öffentlichen Urkunden Kenntnis nehmen [67]).

So können nach einem Entscheid des RR «die Steuergemeinden des Kt. Solothurn zum Zweck der Anlage der Steuerregister in die Hypothekenbücher der Amtschreibereien behufs Notierung der Hypothekenschulden der Landeigentümer auf Verlangen Einsicht nehmen» [68]). Ebenso können «die Steuergemeinden des Kts Einsicht nehmen in die Inventar- und Teilungsakten» [69]).

Ferner haben die StK Einsicht in die Liegenschaftenkaufakten zum Zweck der Feststellung der «Wertzuwachssteuer» [70]).

Nach einem Entscheid des RR von 1920 werden «die Oberämter ermächtigt, die Staatssteuerregister den Steuerbehörden der Einwohner-, Bürger- und Kirchengemeinden des Kanton Solothurn auf Verlangen zur Einsicht vorzulegen, wenn im Steuerreglement das Schweigegebot für die mit dem Steuerwesen beschäftigten Funktionäre im Sinne des § 38 des StStG vorgeschrieben ist und solange das Steuerregister der betr. Gemeinde nicht durch Druck veröffentlicht wird» [71]). Immerhin darf auf die Resultate des staatlichen Steuertaxationsverfahrens nicht unbedingt abgestellt werden, wenn es sich nicht um materielle Schatzungen, sondern um formelles Vorgehen handelt [72]). Die vom Steuerpflichtigen eingebrachten Beweismittel müssen von der StK tatsächlich geprüft und gewürdigt werden. Sonst liegt Willkür vor. Das gilt beispielsweise für einen notariell beglaubigten Lohnausweis [73]).

Eine StK kann ferner vom Steuerpflichtigen nicht alle beliebigen Auskünfte verlangen; z. B. braucht der Steuerpflichtige nicht zu beweisen, warum er nicht noch mehr Vermögen habe [74]).

dd). Die Stellung des Steuerschuldners im Untersuchungsverfahren.

Der Steuerschuldner hat die Pflicht, die von der StK angeforderten Feststellungsmittel zu beschaffen. Von einer Beweislast im

[64]) Vgl. Solothurn § 22 und 23; Biberist § 22; Welschenrohr § 26.
[65]) z. B. Oberbuchsiten § 22; Welschenrohr § 16; Trimbach § 24.
[66]) z. B. Biberist § 22; Ammansegg Art. 20
[67]) Vgl. oben § 18 Z. 1., vgl. unten § 24.
[68]) RRB vom 13. November 1885. A.S. 1884/90, S. 392.
[69]) RRB vom 21. November 1890. A.S. 1884/90, S. 335.
[70]) RRB vom 13. November 1885. / 21. Nov. 1890. A.S. 1884/90. S. 136.
[71]) RRB vom 23. Juli 1920. A.S. 1919/20, S. 718.
[72]) RB 1901, S. 176. RRP. Nr. 118.
[73]) ORK 1929, IV. B., Nr. 24, S. 47. Anderer Ansicht: Oswald, Steuerveranlagung, 187 f.
[74]) RB 1893. S. 14, RRP. Nr. 462.

eigentl. Sinne kann aber dabei nicht gesprochen werden, weil die StK «von Amtes wegen Bestand und Umfang einer Steuerforderung festzustellen hat» [75]). Die allgemeine Auskunftspflicht des Steuerschuldners fließt aus dem Steuerrechtsverhältnis selber; sie ist ein Teil der Steuerpflicht.

Der Auskunftspflicht gegenüber steht der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Geheimhaltung seiner Angaben [76]).

In einzelnen Gemeinden hat der Steuerpflichtige das Recht, schon im Untersuchungsverfahren eine Einvernahme zu verlangen [77]).

ee). Die Form des Untersuchungsverfahrens.

Die in einzelnen Reglementen vorgesehenen Einvernahmen [78]) haben mündlich zu geschehen; die Einladung zu einer Einvernahme oder die Auffordernug zur Vorlegung von Belegen usw. muß strikte und deutlich erkennbar erfolgen, besonders wenn an die Nichtbefolgung rechtliche Nachteile geknüpft sind. Bei der Einvernahme handelt es sich um eine einseitige Untersuchungshandlung der StK, nicht um eine prozeßrechtliche Verhandlung [79]).

Als Sicherungsmaßnahme wird in einzelnen Reglementen die Führung eines Protokolles angeordnet [80]).

ff). Die Zwangsmittel des Untersuchungsverfahrens.

Die Zwangsmittel des Untersuchungsverfahrens bestehen darin, daß der Steuerschuldner oder sein gesetzlicher Vertreter, die sich den Anordnungen der Untersuchungsbehörden nicht unterziehen, mit gewissen nachteiligen Rechtsfolgen belegt werden können; z. B. Einschätzung von Amtes wegen [81]), Entziehung des Rekursrechtes; wenn die verlangten Beweise für einen Schuldenabzug nicht erbracht werden, so dürfen die betr. Schulden überhaupt nicht abgezogen werden [82])); ab und zu wird in den Reglementen bestimmt, daß, wenn der Rekurrent die zu hohe Taxation durch Verweigerung der Auskunftserteilung an die StK selber verschuldet hat, er die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat [83]). Diese Bestimmung ist indessen bedeutungslos, wenn sie im Gegensatz tritt zur Kostenverteilung nach der VVO vom 21. Juli 1925 §§ 3 und 4 [84]).

Auf jeden Fall dürfen alle genannten Verfahrungsnachteile nur verhängt werden, wenn sie im Reglement vorgesehen sind [85]).

---

[75]) Blumenstein II 463. Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 181.
[76]) Vgl. oben § 22. Z. 2. a).
[77]) Nach Oswald von Amtes wegen bei Abänderung der Taxation; Steuerveranlagung 170; hingegen vgl. S. 219 oben! ? ?
[79]) Blumenstein II 466.
[80]) z. B. Derendingen § 30.
[81]) z. B. Solothurn § 22 und 23; Kappel § 25.
[82]) Bärschwil § 6.
[83]) Burgäschi § 23; Biberist § 26.
[84]) Vgl. unten § 28. Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, 177 ff.
[85]) RB 1909, S. 183. RRP. Nr. 1472, 1474.

b). Die Taxation.

Die Taxation ist die amtliche Feststellung der Steuerforderung durch die StK. Wenn eine formell und inhaltlich richtige Selbsttaxation des Steuerschuldners vorliegt, so muß diese zum Ausgangspunkt der amtlichen Einschätzung gemacht werden [86]). Immerhin ist die StK daran nicht absolut gebunden; sie kann vielmehr nach ihrem Ermessen den Steuerpflichtigen einschätzen, wenn sie die Selbsttaxation nicht für richtig hält; hingegen wäre es unzulässig, daß die StK ohne besondere Anhaltspunkte versuchen wollte, ob der Steuerpflichtige auch eine höhere Taxation schlucken würde [87]). Wenn die StK die Steuererklärung des Steuerpflichtigen für unrichtig hält, so muß sie ihrerseits von Amtes wegen alle Maßnahmen treffen, um eine objektive und wahre Taxation vornehmen zu können [88]); z. B. Bescheinigungen, Lohnausweise, Bücherauszüge verlangen, Einvernahmen anordnen, Einsicht von den öffentlichen Urkunden nehmen, usw. [88]). Wenn überhaupt keine Selbsttaxation eingereicht wurde, so kann die StK nach den gleichen Grundsätzen die amtliche Taxation vornehmen, aber ohne dabei an eine Steuererklärung gebunden zu sein. Sie hat dabei auf ihr Ermessen abzustellen; dies sprechen mehrere Reglemente aus [89]). Eigentlichen Strafcharakter erhält diese amtliche Taxation, wenn dagegen auch das Recht der Einsprache und des Rekurses verwehrt wird [90]).

Auch da liegt eine Strafe vor, wo die StK bei wiederholter Unterlassung der Selbsttaxation jedes Jahr eine Erhöhung ihrer Taxation vorzunehmen hat [90]).

Ob die StK mit ihrer Taxation auch unter die Taxation und Steuererklärung des Steuerpflichtigen selber gehen darf, wenn sie diese als zu hoch erkennt, ist eine Streitfrage; aus der Natur der Steuer als einer obligatio ex lege ergibt sich aber ohne weiteres, daß der Steuerpflichtige die Steuer nur im gesetzlichen Umfang entrichten muß; er braucht ebenso wenig mehr zu zahlen, wie er nicht weniger zahlen darf, als er nach Reglement und Gesetz schuldet; darum ist diese «reformatio in melius» durchaus zulässig, ja geboten [91]).

c). Die Mitteilung der Taxation.

Die Veranlagungsparteien müssen von der Taxation durch die StK unterrichtet werden; im soloth. Gemeindesteuerrecht muß nur der Steuerpflichtige, bezw. sein gesetzlicher Vertreter, benachrichtigt werden.

---

[86]) RB 1904, S. 91 RRP. Nr. 3189.
RB 1908, S. 214 RRP. Nr. 3590, vgl. oben Z. 4. f). dieses §.
[87]) Blumenstein II 467. RB 1906, S. 198, RRP. Nr. 3523.
[88]) Vgl. oben a). cc). dieser Ziffer 6 dieses §.
[89]) z. B. Solothurn § 23; Biberist § 23; usw.
[90]) Vgl. oben § 20 Z. 4. a). und die dort zit. Reglemente.
[91]) Blumenstein II 470.

Die Mitteilung der Taxation erfolgt in der Form der Veröffentlichung der Steuerlisten, für jene Steuerpflichtigen, bei denen sie eine Bestätigung ihrer Selbsttaxation bedeutet. Diese Auflegung der Steuerlisten ist in § 84 des GG vorgeschrieben und zudem in 121 Gemeindesteuerreglementen. Danach müssen Steuerplan und Steuerlisten zur Einsicht der Beteiligten 8 Tage lang beim Ammann oder Gemeindeschreiber aufgelegt und überdies öffentlich durch Verlesen an üblichen Orten und Einrücken ins Amtsblatt bekannt gemacht werden. Diese Frist für die Auflegung, 8 Tage, wie sie das GG vorschreibt, ist das Minimum; sie kann von den Gemeinden erhöht, nicht aber niedriger gehalten werden [92]). Die Veröffentlichung erfolgt an bestimmten Tagen und Orten, z. B. im Schulhaus, beim Gemeindeammann, Gemeindekassier, im Gemeindehaus, usw., wie dies im Reglement vorgeschrieben oder durch die Gewohnheit bekannt ist; zudem muß die Veröffentlichung der Steuerlisten mit Angabe von Ort und Zeit im Amtsblatt publiziert werden; allein diese gesetzliche Bestimmung erreicht ihren Zweck kaum; denn das Amtsblatt wird nur von einem kleinen Teil der Bevölkerung gelesen; viele Gemeinden unterlassen daher diese Publikationen.

Auch ein Verlesen an üblichen Orten findet kaum mehr statt; nur in der Gemeinde Walterswil-Rotacker [93]) muß die Veröffentlichung der Steuerlisten in der Kirche ausgekündet werden.

Wenn aber die Selbsttaxation des Steuerpflichtigen durch die Taxation der StK abgeändert wurde, so erfolgt die Mitteilung der amtlichen Taxation, durch schriftliche, besondere Benachrichtigung an den Steuerschuldner; diese Form der Mitteilung ist allerdings nur in 46 Steuerreglementen vorgesehen [94]). In 2 Gemeinden wird diese schriftliche Mitteilung nur gemacht, wenn die Differenz von der amtlichen zur Selbsttaxation Fr. 5.— bezw. Fr. 1.— beträgt [95]); aber auch wenn in einem Gemeindesteuerreglement nur die allgemeine Veröffentlichung der Steuerlisten vorgesehen ist, muß dennoch den außerhalb der Gemeinde wohnenden Steuerpflichtigen die Abänderung von ihrer Selbsttaxation schriftlich mitgeteilt werden, es kann ihnen nicht zugemutet werden, nur zum Zweck der Besichtigung der veröffentlichten Steuerlisten in die Gemeinde zu reisen oder das Amtsblatt zu halten [96]).

In den übrigen Fällen aber, also wenn die Selbsttaxation eines Steuerpflichtigen, der in der Gemeinde wohnt, von der StK abgeändert wurde und die Gemeinde nicht schriftliche Mitteilung vorsieht, muß sich der Steuerpflichtige an Hand der öffentlich aus-

[92]) ORK 1927, II. B., Nr. 2, S. 15; ferner RB 1896, S. 157, RRP. 3004. ORK 1930, V. B., Nr. 9, S. 18.
[93]) Walterswil-Rotacker § 9.
[94]) z. B. Solothurn § 23; Grenchen § 24; Olten § 23; Balsthal § 22; usw.
[95]) z. B. Hochwald Fr. 5.—.
[96]) ORK 1931, VI. B., Nr. 5. S. 16.

gelegten Steuerlisten vergewissern, ob er höher eingeschätzt wurde durch die StK oder nicht [97]).

Die Mitteilung der StK enthält die amtliche Taxation; ferner wird darin der Steuerschuldner aufmerksam gemacht, auf die ihm zustehenden Rechtsvorkehren, wie Einsprache, Rekurs, ferner auf die Fristen zur Einreichung der Einsprache, auf die Einreichungsstellen usw. Die Mitteilung hat die rechtliche Bedeutung, daß sie den Ausgangspunkt bildet für die Rechtsvorkehren der Steuerpflichtigen; mit dem Zeitpunkt der Mitteilung der Taxation beginnen die Fristen zu laufen. Gegenüber nachträglichen Einsprachen wegen erhöhter Selbsttaxation kann nur dann Verspätung der Einspruchsfrist geltend gemacht werden, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf dieser Frist von der vorgenommenen Aenderung Kenntnis gegeben worden ist [98]).

7. DAS EINSPRACHEVERFAHREN.

Das Einspracheverfahren gehört nicht notwendig zur Veranlagung. Es will die Ueberlastung der Steuerjustizbehörden vermeiden und hat den Zweck, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, eine nochmalige Ueberprüfung der amtlichen Taxation zu veranlassen. Die Einsprache ist vorgesehen in § 85 al. 1 des GG, und obendrein in 131 Reglementen (Obergerlafingen hat darüber keine Norm aufgestellt; aber § 85 al. 1 GG gilt natürlich auch dort).

Durch diese gesetzliche Bestimmung ist das Einspracheverfahren zu einem wesentlichen Bestandteil des Veranlagungsverfahrens des soloth. Gemeindesteuerrechtes geworden. Das Einspracheverfahren ist ein selbständiges Verfahren, das der StK die nochmalige Ueberprüfung ihrer Taxation erlaubt. In einzelnen Gemeindereglementen werden die Ausdrücke «Rekurs», «Rekurrent», irrtümlicherweise verwendet. Es handelt sich nämlich nicht um ein Steuerjustizverfahren [99]). «Es handelt sich dabei nicht um eine eigentliche Streitentscheidung, sondern lediglich um eine *Wiedererwägung* eventl. Berichtigung der Veranlagung, um einen Versuch, die Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Taxationskommission, ohne Intervention der Rekursbehörde zu beseitigen» [100]). Das Einspracheverfahren besteht «in einer auf Verlangen des Steuerschuldners oder seines gesetzlichen Vertreters vorzunehmenden Ueberprüfung der amtlichen Taxation durch dasjenige Organ, welches diese durchgeführt hat» [101]). Darnach ist also die StK die allein

[97]) Oswald (Rechtschutz, 179) ist der Meinung, daß die schriftliche Mitteilung einer abgeänderten Taxation unbedingt notwendig sei, ob sie im positiven Recht vorgesehen sei oder nicht. Vgl. Zellweger, 47.
[98]) RB 1895, S. 140, RRP. Nr. 2658.
[99]) Vgl. Zellweger, 41 f.; vgl. unten § 25 Z. 1.
[100]) Zellweger, 41 f.
[101]) Blumenstein II 476.

zuständige Instanz für die Erledigung der Einsprachen. In den 5 Gemeinden, Zuchwil, Hessigkofen, Dornach, Rodersdorf, Seewen, ist nicht die StK zu dieser nochmaligen Ueberprüfung der Taxation zuständig, sondern eine andere Behörde; nämlich in 4 Gemeinden eine eigens bestellte Rekurskommission, und in Hessigkofen der Gemeinderat als «Obersteuerbehörde» [102]).

Trotzdem handelt es sich auch in diesen Fällen um das in GG § 85 Al. 1 vorgesehene Einspracheverfahren, wenn auch eine äusserliche Aehnlichkeit mit einer Vorinstanz im Steuerjustizverfahren nicht geleugnet werden kann; allein es muß sich um eine Einsprachebehörde handeln, weil sonst in diesen Gemeinden die vom GG vorgeschriebene Einsprache nicht ermöglicht wäre. Uebrigens widerspricht die Erledigung der Einsprachen durch Rekurskommissionen oder Gemeinderat ohnehin dem GG, welches in den §§ 18 und 85 Al. 1 vorschreibt, daß die StK über die eingegangenen Beschwerden zu entscheiden habe. Ueber den wesentlichen Grund s. die Ausführungen über den Unterschied von Veranlagung und Steuerjustiz [103]).

Voraussetzung des Einspracheverfahrens ist nur die in gesetzlicher Frist und Form eingereichte Einsprache eines gesetzlich dazu berechtigten Steuersubjektes. «Legitimiert zur Einsprache ist der Steuerschuldner, dessen Einschätzung in Frage steht, bezw. sein gesetzlicher Vertreter, niemals aber der Fiskalvertreter» [104]).

Nach einigen Reglementen wird auf die Einsprache nicht eingetreten, wenn der Steuerschuldner die Selbsttaxation unterlassen hat, es sei denn, daß er schwerwiegende Gründe zur Entschuldigung vorbringen kann [105]).

Abgesehen von diesem Fall, der Strafcharakter aufweist, steht jedem amtlich eingeschätzten Steuersubjekt das Recht der Einsprache zu. Die StK muß auf jede Einsprache eintreten, wenn nicht der obige Fall zutrifft; selbst «ungebührliches Benehmen eines Einspracheführers vor der StK entbindet die Kommission nicht von der Pflicht zur materiellen Behandlung der Einsprache» [106]). In 2 Gemeinden [107]) kann ausnahmsweise auch gegen die *Taxation anderer* Steuerpflichtiger Einsprache erhoben werden, während sich sonst die Einsprache ihrem Wesen nach nur gegen die Taxation für die eigene Steuer richten kann.

Die Erhebung der Einsprache ist in allen Steuerreglementen an eine *Frist* gebunden; sie hat peremtorischen Charakter; «d. h. die Einsprache gilt nur als rechtswirksam erhoben, wenn sie rechtzei-

---

[102]) Hessigkofen § 12.
[103]) Vgl. unten § 25 Z. 1.
[104]) Blumenstein II 477.
[105]) Vgl. oben § 20 Z. 4. c).
[106]) ORK 1927, II. B., Nr. 3. S. 13.
[107]) z B. Bibern § 6.

tig eingereicht wurde» [108]). Die Fristen beginnen zu laufen entweder mit der Mitteilung der amtlichen Taxation, oder nach Ablauf der Auflage der Steuerlisten; dies letztere besonders, wenn nur kurze Fristen genannt sind, wie z. B. 2 Tage in 2 Gemeinden, 4 Tage in 4 Gemeinden, 5 Tage in 1 Gemeinde; 8 Tage beträgt die Frist in 45 Gemeinden, 10 Tage in 33 Gemeinden, 14 Tage in 38 Gemeinden.

Der Beweis für eine rechtzeitig erfolgte Einsprache bei der StK obliegt im Streitfall dem Steuerpflichtigen [109]).

Die Unterlassung einer rechtzeitigen Einsprache muß als Anerkennung der amtlichen Taxation betrachtet werden, und schließt daher auch deren Weiterziehung an die Steuerjustizbehörde aus» [110]). Die *Form* der Einsprache ist schriftlich; dies wird ausdrücklich vorgeschrieben in 105 Gemeinden. Von Vorteil ist eine gleichzeitige Begründung der Einsprache und Angabe der Beweismittel. Nach mehreren Steuerreglementen wird auf die Einsprache überhaupt nur eingetreten, wenn das nötige Beweismaterial beiliegt [111]). Die *Bedeutung* der Einsprache liegt darin, daß durch sie die Rechtskraft der amtlichen Taxation aufgehoben wird; und zwar geht diese Wirkung soweit, daß, wenn auch nur gegen einzelne Taxationsposten Einsprache erhoben worden ist, die übrigen Posten auch nicht in Rechtskraft erwachsen. «Wenn eine Einsprache oder ein Rekurs erfolgt, bleibt immer die ganze Taxation und die ganze Steuer in Fluß, unbekümmert darum, ob alle oder nur einzelne Positionen angefochten wurden» [112]) [113]).

Die Taxation kann also nach Ablauf der reglementarischen Frist nicht mehr angefochten werden [114]). Sie ist dann rechtskräftig; immerhin sind damit abgeschlossene Steuerveranlagungen früherer Jahre nicht in dem Sinne rechtskräftig, daß an ihrer materiellen Richtigkeit beidseitig auch bei neuen Veranlagungen der nächsten Jahre nicht gerüttelt werden dürfte [115]).

Anderseits bedeutet das Einspracheverfahren eine Voraussetzung für die Anhebung eines Steuerrekurses [116]); es ist daher ein Fehlentscheid, wenn die ORK auf einen Rekurs eintritt, ohne daß vorher ein Einspracheverfahren durchgeführt worden war [117]). Nach mehreren Gemeindesteuerreglementen muß das *Einspracheverfahren* von der StK innert bestimmter Frist erledigt sein; 9 Gemeinden verlan-

[108]) Blumenstein II 477.
[109]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 7. S. 17.
[110]) Vgl. unten § 28 Z. 1. Blumenstein II 477.
[111]) z. B. Gächliwil, Kappel § 27. Vgl. Note 112) und 113).
[112]) ORK 1927, II. B., Nr. 9, S. 21.
ORK 1928, III. B., Nr. 4, S. 15.
ORK 1929, IV. B., Nr. 7, S. 17.
[113]) Vgl. Oswald, Rechtsschutz, S. 105.
[114]) RB 1917, S. 187, RRP. Nr. 1809.
[115]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 8. S. 25.
[116]) Vgl. unten § 28. Z. 1.
[117]) ORK 1928, III.B. , Nr. 2, S. 14. Vgl. § 28 Z. 1. b).

gen, daß es in 8 Tagen; 4 Gemeinden [118]) daß es in 10 Tagen; 4 Gemeinden [119]), daß es in 14 Tagen erledigt sei. Beim Verfahren ist in 53 Gemeinden eine Einvernahme des Einsprechers ausdrücklich vorgesehen; in 21 dieser Gemeinden ist diese Einvernahme obligatorisch [120]). In 1 Gemeinde muß die StK den Einsprecher durch den Bietweibel zur Einvernahme aufbieten lassen [121]). Oefters findet sich die Bestimmung, daß, wenn ein Einsprecher zur Einvernahme nicht erscheint, seine Beschwerde dahin fällt [122]), oder es gilt als Verzicht auf die Geltendmachung der Einsprachegründe vor der StK [123]).

72 Gemeindesteuerreglemente verlangen, daß gleichzeitig mit der Einsprache die Beweismittel der StK unterbreitet werden [124]).

Die StK kann auch im Einspracheverfahren die gleichen Feststellungsmittel, Geschäftsbücher, Sachverständige, usw. verlangen, wie im Untersuchungsverfahren [125]). Ebenso stehen ihr wiederum die gleichen Zwangsmittel zur Verfügung, wie im Einschätzungsverfahren [125]). Nach einigen Reglementen braucht auf eine Einsprache, die nicht begründet ist, überhaupt nicht eingetreten zu werden [126]); diesbezüglich ist ein Entscheid der ORK zu vergleichen [127]). Im Falle der Abänderung einer rechtzeitig und in richtiger Form eingereichten Selbsttaxation obliegt im Einspracheverfahren die *Beweislast* «für eine behauptete Unrichtigkeit derselben derjenigen Steuerbehörden, welche eine Aenderung daran vorgenommen hat. Diese Beweisführung, wenn sie auch nicht immer sich auf geradezu apodiktische Gründe stützen mag, muß doch immerhin eine solche sein, daß sie mehr Glaubwürdigkeit beanspruchen darf, als die Behauptung der Selbsttaxation. Dies trifft dann nicht zu, wenn sie sich einfach auf die Behauptung eines Dritten beruft . . . » [128]) [129]).

Der *Einspracheentscheid* muß in 76 Gemeinden [130]) dem Beschwerdeführer schriftlich mitgeteilt werden. Diese *Mitteilung* bildet den rechtlichen und zeitlichen Ausgangspunkt für den Steuer-

[118]) z. B. Biberist § 24; Ammansegg Art. 22.
[119]) z. B. Deitingen § 14 usw.
[120]) Vgl. oben § 23 Z. 6. a). cc).
[121]) Gempen § 25.
[122]) z. B. Gretzenbach § 21.
[123]) z. B. Dulliken Art. 24; Burgäschi § 22; Derendingen § 28; Seewen § 14.
[124]) z. B. Biberist § 24; Zuchwil Art. 12; Kestenholz § 32; usw.
[125]) Vgl. oben § 23 Z. 3. und 6.
[126]) z. B. Kappel § 27; Göchliwil vgl. Note 111).
[127]) ORK 1928, III. B., Nr. 5, S. 15.
[128]) RB 1909, S. 91, RRP. Nr. 3189.
[129]) RB 1900, S. 218, RRP. Nr. 2924, 3035, 3048, 3049.
RB 1907, S. 162, RRP. Nr. 3368.
RB 1908, S. 214, RRP. Nr. 3590, vgl. oben § 23. Z. 4. f).
[130]) z. B. Solothurn § 24.

rekurs an die Steuerjustizbehörden [131]). Eine schriftliche Mitteilung ist nur erforderlich, wenn sie im Reglement vorgesehen ist. Sonst genügt auch mündliche Mitteilung; dann beginnen von dieser mündlichen Mitteilung die Rekursfristen zu laufen [132]).

Das Einspracheverfahren ist, wie das ganze Veranlagungsverfahren, *kostenfrei.* Das wird festgelegt in einem Entscheid des RR von 1928: «Gemeindebeschlüsse, welche schon im Bereinigungs- und Einspracheverfahren von den Gemeindeinstanzen Gebühren vorsehen, können nicht genehmigt werden, weder in der Form, daß alle ganz oder teilweise abweisenden Entscheide der Gemeindesteuerorgane mit Gebühren belegt werden, und noch viel weniger so, daß automatisch die von der ORK ausgefällten Gebühren auch für sich bezogen werden wollen» [133]).

Es frägt sich, ob eine Einsprache zu ungunsten des Steuerschuldners entschieden werden kann, in dem Sinn, daß die erste amtliche Taxation nicht nur nicht erniedrigt, sondern nochmals erhöht wird; reformatio in peius. Diese Frage ist zu bejahen [134]). Wenn der Einspracheentscheid der StK nicht im Steuerjustizverfahren angefochten wird, so erwächst er in Rechtskraft und ist nach § 9 des kantonalen Einführungsgesetzes zum Art. 80 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes einem vollziehbaren gerichtlichen Urteil gleichzustellen [135]).

§ 24.

Die Feststellungsmittel der Veranlagung.

1. BEGRIFF.

Die Veranlagung einer Steuer muß sich auf gewisse tatsächliche Anhaltspunkte stützen. Besonders bei der behördlichen Veranlagung müssen an Hand bestimmter Feststellungsmittel die tatsächlichen Unterlagen der Steuer erfaßt werden. Die Feststellungsmittel der Steuerveranlagung unterscheiden sich aber von den prozessualen Beweismitteln; denn es handelt sich bei der Veranlagung um den Erlaß einer Verwaltungsverfügung. Daraus folgt, daß nur die Verwaltungsbehörde (und nicht die Veranlagungsparteien) maßgebenden Einfluß auf die Feststellungsmittel der Veranlagung hat. Es gilt das Offizialverfahren. Die Veranlagungsparteien müssen im Verfahren nicht ihre persönlichen Rechtsansprüche durchsetzen, sondern einer gesetzlichen bezw. reglementarischen Pflicht zur Mitwirkung nachkommen.

[131]) Vgl. unten § 28.
[132]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 2, S. 10; vgl. RB 1896, S. 157, RRP. Nr. 3004.
[133]) RRB vom 31. Aug. 1928, A.S. 1927/30, S. 178.
[134]) Blumenstein II 479.
[135]) RB 1895, S. 137, RRP. Nr. 1300. Vgl. unten § 29 Z. 5.

Allein gerade im positiven soloth. Gemeindesteuerrecht wird der Unterschied zwischen Feststellungsmittel und Beweismittel nicht scharf gemacht. Mehrere Reglemente brauchen den Ausdruck: «Beweismittel» schon für das Veranlagungsverfahren [1]).

Trotz dem Offizialverfahren ist die Mitwirkung der Veranlagungsparteien nicht ausgeschlossen; sie werden von der Veranlagungsbehörde zur Mitwirkung, zur Auskunftserteilung, zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Angaben beigezogen; dabei ist aber die Veranlagungsbehörde nicht an diese Aussagen gebunden; sie entscheidet nach dem Ermessen [2]). Ausnahmsweise ist nach einigen Reglementen die persönliche Einvernahme vom Begehren der Steuerpflichtigen abhängig [3]); sie stellt allerdings auch eine besondere Art der persönlichen Beteiligung dar.

Im übrigen aber steht die Verfügung über alle Feststellungsmittel nur der Veranlagungsbehörde zu, unabhängig vom Willen der Veranlagungsparteien [4]).

2. DIE VOM STEUERSCHULDNER ZU BESCHAFFENDEN FESTSTELLUNGSMITTEL.

a). Eigene Aussagen.

Zu den eigenen Aussagen gehört schon die Steuererklärung [5]), sodann die persönlichen Einvernahmen im Einschätzungs- und Einspracheverfahren [6]). «Die Glaubwürdigkeit und den Feststellungswert der persönlichen Aussagen des Steuerschuldners würdigt die Veranlagungsbehörde nach freiem Ermessen» [7]).

Sie kann Aussagen verlangen über alle Tatsachen und Verhältnisse, welche ihr für Bestand und Höhe der Steuer von Belang erscheinen, ohne daß der Steuerschuldner die Notwendigkeit einer Aussage wirksam bestreiten könnte.

Eine Schranke findet die Aussagepflicht am Berufsgeheimnis [8]). Eine Verweigerung der Aussage zieht bestimmte Verfahrensnachteile nach sich, z. B. Verwirkung des Rekursrechtes [9]), Taxation nach Ermessen der StK [10]).

---

[1]) z. B. Schnottwil Art. 22; Biberist § 24; Grenchen § 25; N.-Gerlafingen § 26.
[2]) Blumenstein II 518.
[3]) 22 Gemeinden, vgl. § 23 Z. 7. c). z. B. Olten § 24; Grenchen § 25; Dulliken Art. 24.
[4]) Blumenstein II 521.
[5]) Vgl. oben § 23 Z. 4.
[6]) Vgl. oben § 23 Z. 6. und 7.
[7]) Blumenstein II 522.
[8]) Blumenstein II 523.
[9]) Vgl. oben § 20. Z. 1. b). und 4. a).
[10]) z. B. Kappel § 25.

b). Urkunden.

Der Steuerschuldner wird regelmäßig auch zur Vorlegung von bestimmten Urkunden verpflichtet, die über seine Steuerverhältnisse Auskunft geben müssen, z. B. Vermögensverzeichnisse, Versicherungspolicen, Forderungsurkunden, Lohnausweise [11]), Zinsquittungen für Schuldenabzüge [12]) usw. Diese Auskunftspflicht ist oft im Reglement statuiert [13]). Der Steuerschuldner kann aber auch von sich aus Urkunden beibringen, welche die StK prüfen muß [14]).

c). Geschäftsbücher.

Geschäftsbücher sind das wichtigste Feststellungsmittel für das Einkommen, besonders der A.-G. und Genossenschaften. Die Vorlegung der Geschäftsbücher wird in mehreren Steuerreglementen ausdrücklich vorgeschrieben (43 Gemeinden [15])); manchmal wird sie nur von den A.-G., Kommanditgesellschaften und Genossenschaften verlangt [16]), sowie von solchen Steuerpflichtigen, die zum Eintrag ins Handelsregister verpflichtet sind [16]).

Den Geschäftsbüchern werden Bücherauszüge, buchmäßige Aufzeichnungen usw. gleichgestellt [17]). Die Geschäftsbücher müssen gewissen technischen Anforderungen genügen; es müssen Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen darin enthalten sein, sodaß das Einkommen berechnet werden kann.

Die Untersuchung der Geschäftsbücher wird oft einem besondern Sachverständigen übertragen [18]).

Die Geschäftsbücher werden von der StK auch nach Ermessen gewertet.

3. DIE AUSKUNFTSERTEILUNG DURCH DRITTE PERSONEN.

Es handelt sich dabei nicht um eine prozessuale Zeugnispflicht. Die Auskunftserteilung dritter Personen kann nur verlangt werden, wenn sie im Reglement vorgesehen ist.

a). Auskunftspflicht öffentlicher Organe.

Die Auskunftspflicht öffentlicher Organe ist in 75 Gemeinden ausdrücklich vorgesehen [19]); meist ist der Ammann verpflichtet, die StK von den ihm amtlich zugekommenen Erfahrungen zu unter-

[11]) z. B. Zuchwil Art. 6; Oberbuchsiten § 22; Welschenrohr § 16; Bärschwil § 6.
[12]) z. B. Bärschwil § 6.
[13]) z. B. Kappel § 25; vgl. § 23 Z. 6. b).
[14]) ORK 1929, IV. B., Nr. 24, S. 47.
[15]) z. B. Solothurn § 22; Biberist § 22; Kappel § 27; vgl. § 23 Z. 6. a). cc).
[16]) z. B. Solothurn § 22
[17]) z. B. Biberist § 22; Welschenrohr § 26; vgl. § 23 Z. 6. b).
[18]) z. B. Biberist § 26; Kappel § 27.
[19]) Vgl. oben § 18 Z. 1. a).

richten [20]), oder die Pflicht trifft den Inventarbeamten [21]), den Viehinspektor [22]), alle Gemeindebeamten überhaupt [23]) (8 Gemeinden).

Die Auskunftspflicht von Amtspersonen bezieht sich aber immer nur auf die amtlichen Wahrnehmungen, nie auf privates Wissen. Die Oberämter sind verpflichtet, den Gemeinden die Staatssteuerregister zu zeigen [24]), die Amtschreibereien, «die Hypothekenbücher» [25]), die Teilungs- und Erbschafts-Akten [26]), die Liegenschaftenkaufakten [27]). Die unberechtigte Auskunftsverweigerung ist eine Amtspflichtverletzung [28]).

b). Auskunftspflicht privater Personen.

Die Auskunftspflicht privater Personen ist im soloth. Gemeindesteuerrecht selten [29]). Kappel auferlegt die Auskunftspflicht auch den Dienstherren, Arbeitgebern, Geschäftsinhabern für die Lohn- und Gehaltsverhältnisse der bei ihnen tätigen Personen [30]); Kriegstetten den Arbeit- und Logisgebern [31]). In Bellach ist jeder Steuerzahler «ersucht . . .», bei zu niedrig erfolgter Taxation von Steuerpflichtigen die StK darauf aufmerksam zu machen [32]). Das Bankgeheimnis wird nicht angetastet.

4. DIE FESTSTELLUNGSMASSNAHMEN DER VERANLAGUNGSBEHÖRDEN.

Es handelt sich dabei um Erhebungen, welche die StK von sich aus machen, um die Steuer zu veranlagen.

a). Sachverständige.

Mehrere Gemeinden verlangen, daß Sachverständige beigezogen werden, z. B. für die Prüfung von Geschäftsbüchern [33]), eventl. für die Wertung der Liegenschaften, zur Lösung von Rechtsfragen [34]).

b). Steuerinventar.

Das Steuerinventar ist in 78 Gemeinden vorgesehen [35]). Zwar wird nicht ein eigenes Steuerinventar aufgenommen, sondern die StK nimmt Kenntnis von den Erbschaftsinventarien.

[20]) z. B. Lüterswil § 22; N.-Gerlafingen § 31.
[21]) z. B. Dornach § 32.
[22]) Gempen.
[23]) z. B. Küttigkofen § 27; Mühledorf § 29; Derendingen § 34.
[24]) RRB vom 23. Juli 1920, A.S. 1919/20, S. 718.
[25]) RRB vom 13. Nov. 1885, A.S. 1884/90, S. 392.
[26]) RRB vom 21. Nov. 1890, A.S. 1884/90, S. 335.
[27]) RRB vom 13. Nov. 1885, 21. Nov. 1890, A.S. 1884/90, S. 136.
[28]) Blumenstein II 528. Vgl. § 18 Z. 1. a).
[29]) Vgl. § 18 Z. 1. a).
[30]) Kappel § 25.
[31]) Kriegstetten § 6.
[32]) Bellach Art. 3 f.
[33]) z. B. Kappel § 27; Biberist § 26.
[34]) Blumenstein II 532.
[35]) z. B. Olten § 22; Balsthal § 20. Vgl. § 18 Z. 1. a).

5. Kapitel
Die Steuerjustiz.

§ 25.
Gegenstand und Aufbau der Steuerjustiz.

1. DER GEGENSTAND.

Die Steuerjustiz ist die urteilsmäßige Feststellung von Steuerforderungen oder von andern Fragen, die mit der Steuer zusammenhängen durch eine dafür geschaffene richterliche Behörde [1]). «Ihre Aufgabe besteht darin, die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen des steuerfordernden Gemeinwesens und des Steuerpflichtigen, aus denen sich das Steuerrechtsverhältnis zusammensetzt, im Streitfall rechtskräftig festzustellen» [2]). Der Unterschied zur Steuerveranlagung beruht darin, daß die Steuerjustizbehörde nicht eine Verwaltungsverfügung erläßt, sondern ein richterliches Urteil fällt; und darin «daß es sich nicht wie bei der Veranlagungsverfügung um eine verwaltungsmäßige, sondern um eine urteilsmäßige Feststellung der Steuerforderung handelt» [3]). Zwar unterscheiden sich die beiden Verfahren ihrer äußern Ausgestaltung nach hin und wieder nicht oder nur wenig von einander [4]). Oswald bezeichnet als Unterschied zwischen den beiden Arten «einzig die eigentümliche Mitwirkung der Beteiligten als Parteien: der Prozeß. Steuerrechtspflege und Parteiverfahren treffen somit zusammen» [5]).

Dieses besondere prozessuale Verfahren ist nicht nur bei Streitigkeiten vor der ORK gegeben, sondern auch in den Fällen, wo der RR als Verwaltungsrechtspflegeorgan Steuerfälle behandelt. Denn es ist dem Begriff der Steuerjustiz nicht wesentlich, daß sie von besondern Verwaltungsgerichten ausgeübt wird [6]). Nicht zur Steuerjustiz in diesem Sinne gehört aber die Tätigkeit des RR als administratives Beschwerdeorgan, z. B. wenn der RR als Dienstaufsichtsbehörde disziplinarische Beschwerden gegen Gemeindesteuerfunktionäre zu behandeln hat.

[1]) Blumenstein II 534; vgl. Zellweger. a.a.O., S. 6; Oswald, Rechtsschutz, S. 51.
[2]) Blumenstein II 533.
[3]) Blumenstein II 534. In dieser Unterscheidung liegt auch der Grund, warum das Einspracheverfahren nicht zur Steuerjustiz, sondern zur Veranlagung gehört. Vgl. oben Z. 7.
[4]) Zellweger 41; Mäder 34.
[5]) Oswald, Rechtsschutz, 7, 47; Steuerveranlagung, 37.
[6]) Zellweger, 6, 17.

Ein Urteil der Steuerjustizbehörde ist stets der Veranlagung übergeordnet. Meist hat aber die Steuerjustizbehörde auch eine Steuereinschätzung vorzunehmen, die dem prozessual festgestellten Tatbestand entspricht. Auch verfahrensrechtliche Momente können Gegenstand der Steuerjustiz sein. Und schließlich gehört auch die Steuerstrafjustiz sowohl organisch als funktionell zur Steuerjustiz, wenn sie nicht den Strafgerichten zusteht.

Die Steuerjustiz ihrerseits ist ein Teil der Verwaltungsjustiz; sie fußt auf dem Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung [8]).

2. DER AUFBAU.

«Wie jede andere Art der Rechtsprechung besteht die Steuerjustiz in der Entscheidung bestimmter Rechtsstreitigkeiten durch staatlich hierzu bezeichnete Behörden in einem gesetzlich geregelten Verfahren unter Anwendung des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs und mit Rechtskraft des gefällten Endurteils» [9]).

a). Arten der Steuerstreitigkeiten.

aa). Der Steuerrekurs.

Wenn eine Veranlagungsverfügung von einer Partei angefochten wird, so handelt es sich um einen Steuerrekurs [10]).

bb). Die Verfahrensbeschwerde.

Die Verfahrensbeschwerde will die Art und Weise der Durchführung der Veranlagung, oder des Bezuges oder der Aufstellung von Reglementen anfechten; sie wird im Steuerrekursverfahren erledigt, wenn ein vermögensrechtliches Interesse vorliegt [11]), und wenn sie im Zusammenhang mit der Veranlagung steht. Andernfalls geht sie an den RR als Verwaltungsbeschwerde [12]).

cc). Die Steuereinklagung.

Eine Steuereinklagung, d. h. eine unmittelbare Streitanhebung vor der Steuerjustizbehörde ist unter Umständen bei kommunalen Spezialsteuern gegeben, wo kein Rekurs der Gemeinde an eine staatl. Steuerjustizbehörde vorgesehen ist. Es handelt sich um die Verfolgung eines bestimmten, gegen einen gewissen Verpflichteten gerichteten Anspruches publizistischen Charakters [13]). In Betracht kommt

[7]) Vgl. oben § 20 Z. 6.
[8]) Vgl. dazu die Ausführungen von Mäder, a.a.O., S. 26 f.; besonders S. 29 ff.
[9]) Blumenstein II 536.
[10]) Vgl. unten § 28.
[11]) Oswald, Rechtsschutz, 231.
[12]) Vgl. über den Unterschied zwischen Verwaltungsbeschwerde und Verwaltungsklage, S. 231 a und 235 a.
Ferner: Zellweger, 17, 43; Mäder, 35; Oswald, Rechtsschutz, 53.
[13]) Zellweger, 7.

der RR als zuständige Instanz [14]). Betreffend die Steuerrückforderungsklage vgl. oben § 19 Z. 1.

dd). Die Feststellungsklage.

Eine Feststellungsklage sieht das soloth. Gemeindesteuerrecht nicht ausdrücklich vor, sie kann unter besondern Umständen gegeben sein, wenn weder Steuerrekurs noch Steuereinklagung möglich sind. Die Beschwerden an den RR gegen Steuerregister, Besteuerungsart, usw. nach § 85 al. 2 und § 111 GG können als Feststellungsklagen betrachtet werden. Eine Feststellungsklage kann notwendig werden, wenn Streit herrscht, «welche von mehreren Gemeinden gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen prinzipiell zur Erhebung der Gemeindesteuer berechtigt sei». Es wäre eine harte Unbilligkeit gegen den Steuerpflichtigen, wenn «die mehreren Gemeinden einfach den betreffenden Steuerpflichtigen ihrer Auffassung entsprechend veranlagen und ihn dergestalt in die Beklagtenrolle drängen würden» [15]) [16]).

Vielmehr haben die Gemeinden zur Feststellung der Steuerberechtigung einen Prozeß vor dem RR durchzuführen. Aktiv legitimiert zur Klage ist die neu ansprechende Gemeinde. Eine Abmachung unter den Gemeinden ist unzulässig und unverbindlich [15]).

ee). Doppelbesteuerungsstreitigkeiten.

Die Doppelbesteuerungsstreitigkeiten können als Feststellungsklagen zwischen zwei Gemeinden oder im Steuerrekursverfahren geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige eine Taxation anfechten kann [17]).

b). Die Behördenorganisation.

Die Steuerstreitigkeiten dürfen nur durch die im Gesetz vorgesehenen Instanzen behandelt und entschieden werden [18]). So darf ordentlicherweise eine Steuerstreitigkeit nur vom RR oder von der ORK erledigt werden; nicht vom Zivilrichter (Ausnahmen [18])). Nach der Natur der Steuer ist es auch ausgeschlossen, daß Steuerstreitigkeiten schiedsgerichtlich erledigt werden [19]).

Anderseits ist die Anrufung der gesetzlichen Steuerjustizbehörden ein verfassungsmäßiges Recht des Bürgers, gegen dessen Verletzung nach Art. 113 BV beim BG staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden kann.

[14]) Vgl. Blumenstein II 539.
[15]) Oswald, Rechtsschutz, 152.
[16]) Vgl. Blumenstein, Die analoge Anwendung des Verfahrens in Streitigkeiten über öffentliche Leistungen in der Verwaltungsrechtspflege. Monatsschrift Bd. II, S. 246.
[17]) Vgl. oben § 13 Z. 2.
[18]) Vgl. unten § 26.
[19]) Oswald, Rechtsschutz, S. 52.

c). Das Prozeßverfahren.

Das Prozeßverfahren muß den Grundsatz des rechtlichen Gehörs gegenüber allen Prozeßparteien respektieren. Es muß ferner vom Veranlagungsverfahren grundsätzlich geschieden sein [20]).

d). Die Rechtskraft.

Die Rechtskraft des Urteils ist eine formelle und materielle. «Die formelle Rechtskraft besteht in der Vollstreckbarkeit des gefällten Urteils» [21]).

«Die materielle Rechtskraft dagegen äußert sich darin, daß auf einen formell rechtskräftig beurteilten Steuerstreit in keinem neuen gleichartigen Steuerjustizverfahren eingetreten werden darf» [21]). Wenn die materielle Rechtskraft vorliegt, d. h. ein Streit um die gleiche Steuerforderung, die für die gleiche Steuerperiode zwischen den gleichen Parteien schon beurteilt und entschieden worden ist, dann muß die Steuerjustizbehörde von Amtes wegen das Eintreten ablehnen [21]).

3. DIE PROZESSPARTEIEN.

a). Die Parteifähigkeit.

Erforderlich zur Parteifähigkeit ist die Rechtsfähigkeit [22]) und die Beteiligung an den Ansprüchen und Verpflichtungen des Steuerrechtsverhältnisses. Darin ist auch die Legitimation zur Sache begründet. «Rekursberechtigt» ist regelmäßig der Adressat eines Taxationsbeschlusses oder einer Nachsteuerrechnung, im Steuerrückforderungsprozeß kann dasjenige Steuersubjekt klagen, welches zu viel Steuern bezahlt hat» [23]). Die Legitimation zur Sache ist von Amtes wegen zu prüfen [24]). Demnach sind Prozeßparteien bei der Steuereinklagung, Steuerrückforderung und Feststellungsklage der Steuerschuldner und die Gemeinde. In den häufigern Fällen des Steuerrekurses aber ist die Gemeinde nicht als Partei beteiligt, sondern nur der Steuerschuldner. Die Vernehmlassung der StK im Steuerrekurs ist keine Parteifunktion, sondern eine Begutachtungstätigkeit. Diesen Unterschied verkennt der RR in einem Entscheid, wo er die StK, die zur Vernehmlassung eingeladen wird, als «Partei» bezeichnet [25]). Es wäre de lege ferenda wünschbar, daß die Gemeinde, die gerade an den Entscheiden in Steuerfragen wirtschaftlich

---

[20]) Vgl. unten § 27 Z. 4. § 28.
[21]) Blumenstein II 344.
[22]) Also sind parteifähig natürliche und juristische Personen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, d. h. alle Steuersubjekte. Vgl. Mäder, 88 f. Zellweger, 31 f. Oswald, Rechtsschutz, 131 ff.
[23]) Zellweger, 33; vgl. ferner: Mäder, 93; Oswald, Rechtsschutz, 143 f.
[24]) Oswald, Rechtsschutz, 143.
[25]) RRB vom 20. März 1914. A.S. 1914/15, S. 1298.

und rechtlich sehr interessiert ist, im Steuerjustizverfahren allgemein als Partei fungieren könnte [26]).

b). Das Parteiverhältnis.

Beim zweiseitigen Verfahren (Steuereinklagung, Steuerrückforderung, Feststellungsklage) ist die eine Partei aktiv, die andere passiv legitimiert. In diesen Fällen kommt der Gemeinde eigentliche Parteiqualität zu. «Gegenstand ihres Rechtsschutzbedürfnisses sind die kommunalen Fiskalinteressen» [27]). Und zwar ist aktiv- bezw. passivlegitimiert die Gemeinde, nicht etwa die Behörde [28]). Die StK kann höchstens Vertreterin der Gemeinde in solchen Steuerprozessen sein. Im Steuerrekurs findet sich nur eine Partei, nämlich der Steuerpflichtige, der durch die Veranlagungsverfügung betroffen wird, und sie deshalb anficht. Die Praxis läßt die Parteifähigkeit der Gemeinde nicht zu; sie kann eine Veranlagung nicht anfechten [29]).

c). Die Prozeßfähigkeit.

Die Prozeßfähigkeit ist gegeben mit der Handlungsfähigkeit. Sie ist die Eigenschaft, seine Parteistellung im Prozeß selber wahrzunehmen.

d). Die gesetzliche Vertretung.

Gesetzliche Vertretung ist notwendig bei Mangel in der Prozeßfähigkeit der Partei. Bei natürlichen Personen steht die Vertretung dem Inhaber der elterlichen Gewalt oder dem Vormund, bei juristischen Personen und Gesellschaften den privatrechtlich bestimmten Vertretern zu [30]). «Das Vorhandensein der Prozeßfähigkeit bezw. der richtigen gesetzlichen Vertretung ist durch die Steuerjustizbehörden von Amtes wegen zu prüfen» [31]).

e). Die vertragliche Vertretung.

Eine vertragliche Vertretung haben die wenigsten Reglemente vorgesehen [32]). «Aber auch beim Fehlen ausdrücklicher Bestimmungen darf angenommen werden, daß mangels eines ausdrücklichen Verbotes im Gesetz eine vertragliche Vertretung der Parteien in jedem Steuerjustizverfahren zulässig ist» [33]). Die Steuerjustizbehörde kann jederzeit eine Vollmacht für den vertraglichen Vertreter, ausgestellt vom Steuerschuldner, verlangen.

---

[26]) Vgl. oben § 21 Z. 3. Vgl. StStG §§ 27 und 34.
[27]) Zellweger, 40; vgl. ferner Oswald, Rechtsschutz, 150 ff.; 157.
[28]) Oswald, Rechtsschutz, 157 f.
[29]) Vgl. unten § 28.
[30]) Vgl. oben § 9 Z. 3. a).
[31]) Blumenstein II 552.
[32]) Vgl. oben § 21 Z. 2.
[33]) Blumenstein II 553.

f). Parteiverbindungen.

Parteiverbindungen sind im Steuerprozeß selten, können immerhin in der Form einer Streitgenossenschaft bei der Steuersolidarität und bei mehrfacher Steuersukzession vorkommen.

Die Frage der Zulässigkeit von Kollektivsteuerrekursen ist weder im GG noch in den Reglementen berührt. Immerhin läßt sich aus § 85 al. 3 schließen, daß der Rekurs gegen eine abgeänderte Selbsttaxation von der ORK immer nur von einem einzelnen erhoben werden kann. Das ist bestätigt in einem RR-Entscheid [34]). Ein Kollektivrekurs ist aber zulässig, wenn dadurch bestimmte Grundsätze des Steuersystems beim RR angefochten werden sollen nach § 111 und § 85 al. 2 des GG [34]).

§ 26.

Die Justizorganisation.

1. DIE JUSTIZBEHÖRDEN.

«Was die Frage betrifft, wann eine steuerstreitentscheidende Behörde als Steuer*justiz*behörde zu bezeichnen sei, so ist sie in allen den Fällen leicht zu beantworten, wo es sich um Spezial- und ordentliche Gerichte handelt, deren ausschließliche Funktion die ihnen von der Gesetzgebung übertragene Rechtssprechung ist. Wo sich aber Verwaltungsbehörden mit Beschwerdenbehandlung befassen, kann diese sowohl eine richterliche als auch eine administrative Tätigkeit sein.» [1]) Aus dieser Erwägung ergibt sich, daß die solothurn. ORK zweifellos eine Steuerjustizbehörde ist, daß aber die Tätigkeit des RR im Gemeindesteuerwesen sowohl administrativer wie richterlicher Natur sein kann. Insofern der RR als Oberaufsichtsbehörde über das Gemeindewesen, als höheres Organ in der solothurnischen Verwaltungshierarchie, kraft seiner Verantwortlichkeit für das Tun und Lassen der Gemeindesteuerfunktionäre und kraft seiner Befehlsgewalt einen Beschwerdeentscheid in Gemeindesteuersachen fällt, so handelt es sich um einen administrativen Akt, nicht um ein richterliches Urteil; der RR dürfte in diesen Fällen auch von Amtes wegen einschreiten. Anders bei der ORK, welche «Beschwerden gegen Verfügungen beurteilen soll, die nicht von einer ihr im hierarchischen Sinne untergeordneten Instanz erlassen worden sind, sondern von einer Behörde (StK einer Gemeinde), über welche die Beschwerdeinstanz keine Befehlsgewalt hat. Unter diesen Voraussetzungen ist die Beschwerdeinstanz nie zu einem Vorgehen ex officio berechtigt». «Die Beschwerdeinstanz darf sich mit dem Streitfall nur befassen, wenn sie durch Einreichung einer Beschwerde

[34]) RB 1897, S. 142, RRP. Nr. 1506. Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 214.
[1]) Zellweger, 16.

dazu angerufen wird. Ihre Zuständigkeit beruht somit auf einer ihr durch einen besondern Gesetzestext übertragenen Gerichtsbarkeit. Sie funktioniert als richterliche Behörde» [2]). Hingegen «wenn der RR Steuerrekurse erledigt, so tut er dies in Ausübung einer ihm übertragenen richterlichen und nicht aus seiner hierarchischen Stellung sich spontan ergebenden administrativen Funktion» [3]).

Wenn «das Rechtsschutzmittel bei einer ordentlichen Verwaltungsbehörde, welche der die angefochtene Verfügung erlassen habende Behörde vorgesetzt ist», also beim RR eingelegt wird, «spricht man von Verwaltungsbeschwerde; wenn es bei einer Verwaltungsjustizbehörde, also bei der ORK eingelegt wird, von einer Verwaltungsklage» [4]).

Die modernen Auffassungen verlangen, daß die Steuerstreitigkeiten in möglichster Unabhängigkeit und Objektivität entschieden werden. Dafür ist eine wichtigste Voraussetzung, daß die zuständige Steuerjustizbehörde von dem Verwaltungsapparat des steuerfordernden Gemeinwesens unabhängig sei. Diese Voraussetzung war für das soloth. Gemeindesteuerwesen von jeher erfüllt, denn der RR, der bis vor kurzem einzige Steuerjustizbehörde war, war eine staatliche Instanz, die am Gemeindesteuerverhältnis nicht direkt beteiligt und interessiert war.

Der RR konnte unabhängig und objektiv über die kommunalen Steuerkonflikte entscheiden.

Es war denn auch nicht in erster Linie die Tendenz nach einer unabhängigen Steuerjustiz, welche die Uebertragung der Gemeindesteuerkonflikte an die ORK forderte, sondern die einfache Erwägung, daß der RR als Steuerjustizbehörde entlastet werden müsse [5]). Vorher war der RR erste und einzige Instanz [6]), sowohl für Rekurse allgemeiner Art, gegen Steuerpläne, Steuerregister, Verletzungen des GG oder des Reglementes usw., gemäß § 85 al. 2: «Beschwerden gegen den Steuerplan, das Steuerregister, und gegen die Besteuerungsart überhaupt, welchen nicht entsprochen worden ist, werden mit dem Steuerbeschluß dem RR eingereicht, welcher darüber zu entscheiden hat». «Diese Gesetzvorschrift bezieht sich auf Beschwerden prinzipieller Natur, welche sich gegen allfällige, im Steuerplan und Steuerregister enthaltenen Verstöße gegen das GG und das Steuerreglement richten. Es haben daher die Steuerbehörden der Gemeinden die von ihnen in dieser Richtung getroffenen Entscheide, wenn dieselben dem Begehren der Rekurrenten nicht entsprechen, unter Motivierung dem RR zur endgültigen Verfügung zuzu-

[2]) Zellweger, 17.
[3]) Zellweger, 18.
[4]) Zellweger, 43; Mäder, 35; Zitat nach Oswald, Rechtsschutz, 53.
[5]) KRVerh. 1921, S. 183.
KRVerh. 1925 (19. Febr.), S. 87, 119, vgl. oben § 2 Z. 5. c).
[6]) RRB vom 20. März 1914. A.S. 1914/15. S. 1298.

stellen.» [7]) Der Entscheid über derartige Fälle steht heute noch dem RR zu; aber auch Rekurse gegen die Höhe der konkreten Steuerforderung der einzelnen Steuerpflichtigen unterlagen dem Entscheid des RR und zwar gestützt auf § 111 GG; es ist dies eine ziemlich allgemein gehaltene Bestimmung: «Innert 14 Tagen nach Bekanntmachung des betr. Beschlusses ist jeder Beteiligte berechtigt, gegen Beschlüsse der Gemeinden und Gemeindebehörden . . . sowie auch gegen Steuerpläne, Steuerausschreibungen und Steuerlisten beim RR Einsprache zu erheben, welcher darüber zu entscheiden hat». Darnach hatte «jeder Besteuerte das Recht, innert 14 Tagen von der Kenntnis seiner Besteuerung an gerechnet, gegen die ihn betreffenden unbilligen Ansätze in der Steuerliste sowohl als gegen Steuerplan und Steuerausschreibung überhaupt, von sich aus direkt beim RR Beschwerde zu erheben, welcher darüber zu entscheiden hat» [8]). In den ersten Jahren unter der Herrschaft des GG waren die Rekurse sehr spärlich, in den Kriegs- und Nachkriegsjahren schwollen sie dermaßen an, daß sie vom RR, bezw. vom Departement des Innern, dem das Gemeindesteuerwesen unterstand, nicht mehr bewältigt werden konnten [9]).

Durch das Gesetz vom 29. März 1925 (Revision des GG vom 22. Okt. 1871) betr. Abänderung des Beschwerdeverfahrens bei der Staats- und Gemeindesteuer wurde als Steuerjustizbehörde neben bezw. an Stelle des RR die ORK gesetzt.

Die ORK ist obere Instanz gegenüber den Entscheiden der Bezirksteuerkommissionen in Staatssteuersachen (§ 34 StStG). Im Gemeindesteuerwesen ist sie erste und einzige Rekursinstanz in Bezug auf die Beschwerden eines Steuerpflichtigen, betr. seine eigene Einschätzung nach § 85 al. 3 des GG.

Ihre Bestellung, Organisation, Geschäftsordnung usw., die sich für Staats- und Gemeindesteuersachen gleich bleibt, ist geregelt in § 35 StStG und in § 57 des VVO der StStG, ferner in der VVO vom 21. August 1925 zum Gesetz vom 29. März 1925, im Geschäftsreglement der ORK.

Nach wie vor entscheidet aber der RR über Beschwerden allgemeiner Natur gegen Steuerplan, Steuerregister, Besteuerungsart usw. nach § 85 al. 2 des GG als erste und einzige Instanz [10]).

Die *Bestellung der ORK* zeigt die Tendenz, sie von der staatlichen Verwaltung möglichst unabhängig zu machen. Präsident, Vicepräsident und Mitglieder und Ersatzmänner der ORK werden vom KR auf die Amtsdauer von 4 Jahren gewählt (§ 35 StStG).

---

[7]) RRB von 20. Febr. 1886. A.S. 1884/90, S. 31; RB 1886, S. 36.
[8]) RB 1886, S. 36. Vgl. Note 7).
[9]) Vgl. oben § 2 Z. 5. a).
[10]) RB 1929, S. 172.
RRB vom 7. Sept. 1932, RRP. Nr. 3509, noch nicht publiziert.

Das Sekretariat wird vom RR bestellt. Die Stelle des Präsidenten der ORK könnte vom KR zu einer ständigen Beamtung gestaltet werden, was aber bisher nicht geschah (35 der StStG). Der Präsident ist nicht hauptamtlich in dieser Stellung. Die Zugehörigkeit zur ORK ist ehrenamtlich; es werden nur bestimmte Taggelder ausgerichtet. Der Sekretär hingegen und das Kanzleipersonal sind staatliche Beamte. Der Sekretär hat nur beratende Stimme in den Sitzungen der ORK.

Die ORK erstattet dem KR alljährlich Bericht über ihre *Tätigkeit* (§ 57 VVO zum StStG). Diese Berichte enthalten neben einem Geschäftsbericht die Auszüge aus den wichtigeren Entscheidungen der ORK in Staats- und Gemeindesteuerangelegenheiten; sie bilden die wichtigste der Oeffentlichkeit zugängliche Fundgrube für die Praxis der ORK im Gemeindesteuerrecht. Die ORK nimmt eine ziemlich selbständige *Stellung* im staatlichen Verwaltungsapparat ein; sie steht unter der allgemeinen Oberaufsicht des RR, bezw. des Finanz-Departementes. Konflikte, die sich event. zwischen RR und ORK ergeben, unterstehen der Entscheidung des KR; solche Konflikte können sich ergeben aus der Tatsache, daß auch der RR für einige Gemeindesteuersachen zuständige Rekursinstanz ist; streitig kann also die sachliche Zuständigkeit werden [12]). In den 90er Jahren entspann sich ein langwieriger Kompetenzkonflikt zwischen *RR und Obergericht* (OG), ob dieses oder jener zur Entscheidung von Steuerstreitigkeiten kompetent sei. Das Obergericht erklärte in einem Entscheid von 1877 und später in einigen Fällen [13]), es sei kompetent, in einem Streit, «ob und in welchem Maß einzelne Personen nach den jedesmal bestehenden Vorschriften steuerpflichtig seien»; dabei stützte sich das Obergericht auf das Gesetz betr. Aufhebung der Verwaltungsgerichtsbarkeit vom 18. März 1851 Z. 1. c).

Tatsächlich wurde dieses Gesetz zwar nie formell und ausdrücklich außer Kraft gesetzt, wohl aber materiell und in der Sache durch die §§ 85 al. 2 und al. 3 des GG. Jedenfalls bestand zeitweise ein großer Wirrwarr in dieser Hinsicht, den der KR erstmals am 3. April 1893 [14]) und endgültig am 30. März 1897 [15]) lösen wollte. Er faßte jeweilen (nach langen Diskussionen) Beschlüsse, wonach in Steuersachen der RR die allein kompetente Behörde sei. «Streitigkeiten in Steuerangelegenheiten unterliegen nicht der Judikatur der ordentlichen Gerichte, sondern fallen gemäß den Bestimmungen des GG lediglich in die Kompetenz der Administrativbehörden» [16]).

[11]) KRVerh. 1927, 5. Juli, S. 292.
[12]) Vgl. ORK 1925/26. I. Ber., Nr. 3, S. 16. Vgl. unten Z. 2. d). §.
[13]) RB 1895, S. 138.
[14]) KRVerh. 1893. S. 171.
[15]) KRVerh. 1897. S. 37.
[16]) KRB vom 3. April 1893, A.S. 1891/95. S. 212, vgl. KRVerh. 1893. S. 171. Vgl. KRVerh. 1897, S. 36.

Und im gleichen Sinne: «Streitigkeiten in Steuersachen sind vom RR als einzig kompetenter Behörde zu behandeln und zu unterscheiden» [17]) [18]).

Seither war die Kompetenz des RR, bezw. seit 1925 der ORK, in Steuerangelegenheiten auch von Seiten des Obergerichtes nicht mehr bestritten oder beansprucht.

In einem Spezialfall ist aber doch der *Zivilrichter* und damit event. auch das Obergericht zur Entscheidung von Steuerstreitigkeiten zuständig: «Jene Streitigkeiten, die bei nicht beanstandeter oder vom KR anerkannter Steuerpflicht zwischen der Regierung und den Gemeinden über die Größe der . . . Steuerpflicht sich erheben, werden vom Zivilrichter beurteilt», so lautet § 2 des Gesetzes vom 10. Mai 1864 betr. Besteuerung des Staatsvermögens zu Gemeindezwecken [19]). Dieses Gesetz, das noch in Kraft besteht, regelt die Besteuerung des Staatsvermögens durch die Gemeinde, und schafft den einzigen Fall, wo ein Gemeindesteuerstreit auf dem Zivilprozeßweg erledigt werden muß. Der Zivilrichter hat nur über die Höhe der Steuerforderung zu entscheiden. Die Zuständigkeit des Zivilrichters für derartige Streitigkeiten hat der RR in einem Entscheid ausdrücklich anerkannt; es wird dort ausgeführt, daß das Gesetz von 1864 immer noch in Kraft sei; daher sei der Zivilrichter zuständig. Zudem sei es zweckmäßiger, daß der RR nicht selber Richter sei, wo er zugleich seine Interessen zu verfechten habe. Im konkreten Fall (Steuerstreit zwischen dem Staat und der Gemeinde Beinwil) wurde erkannt, daß die Frage, ob der Holzwert des Waldes in der Katasterschatzung inbegriffen sei oder besonders in Anschlag zu bringen sei, ein Streit über das Steuermaß, nicht über die Steuerpflicht sei, und daher dem Zivilrichter unterstehe [20]). Wenn die ordentlichen Gerichte in dieser Weise zur Entscheidung von Steueranständen berufen sind, funktionieren sie eigentlich nicht als Zivilgerichte, sondern als Adminstrativjustizbehörden.» [21])

Im Zusammenhang damit steht die Zuständigkeit des *Kantonsrates* für «Streitigkeiten, welche zwischen der Regierung und den Gemeinden in einzelnen Fällen über die Frage der Steuerpflicht des Staates oder der unter seiner Verwaltung stehenden Fonds nach Maßgabe dieses Gesetzes entstehen»; § 2 des Gesetzes vom 10. Mai 1864. Hier entscheidet als erste und einzige Instanz der KR über die grundsätzliche Frage des Bestehens der Steuerpflicht überhaupt. In einem Entscheid des RR wird berichtet, daß Obergericht und RR diese Zuständigkeit des KR ausdrücklich anerkannt haben [22]).

[17]) KRB vom 30. März 1897. A.S. 1896/1900, S. 179. Vgl. KRVerh. 1897, S. 36.
[18]) Vgl. ferner RB 1895, S. 238. RB 1897, S. 278. BG 23, 991 in bestätigendem Sinn.
[19]) Urteile des OG vom 11. Januar 1906 und vom 14. Juli 1909, vgl. Note 20).
[20]) RB 1909, S. 180, RRP. Nr. 1326.
[21]) Mäder, a.a.O., 77; vgl. seine weitern Ausführungen dort.
[22]) RB 1895, S. 136, RRP. Nr. 952.

Andere Rekursfälle, welche einmal von RR oder ORK entschieden worden sind, hat der KR keinesfalls mehr zu überprüfen [23]).

Mit Ausnahme der genannten Fälle sind nur RR und ORK Steuerjustizbehörde für das soloth. Gemeindesteuerrecht. Eine ev. Einbeziehung von Gemeinderat oder Oberamt in den Rekursinstanzenzug ist unstatthaft [24]).

Das *Bundesgericht* (BG) kommt als Steuerjustizbehörde für das soloth. Gemeindesteuerrecht in Frage zur Beurteilung von Beschwerden betr. Verletzung verfassungsmäßiger Rechte der Bürger (BV Art. 113). (Z. B. Doppelbesteuerungsverbot, Verbot der Erhebung von Kultussteuern gegenüber Personen, die dieser Religionsgemeinschaft nicht angehören [25]).) Auch eine Verletzung der KV (z. B. Grundsatz der Gewaltentrennung) berechtigt zu diesem Rekurs. Das BG kann in diesen Fällen die richtige Anwendung der betr. Normen überprüfen; der kantonale Instanzenzug muß nicht eingehalten sein [26]).

Eine große Rolle spielt für das Gemeindesteuerrecht die Willkürbeschwerde nach Art. 4 BV; danach kann gegen jede Rechtsungleichheit, aber auch gegen jede willkürliche Auslegung des positiven Rechtes rekurriert werden. Dabei hat das BG nur zu prüfen, ob der angefochtene Entscheid willkürlich war oder nicht; nicht aber eine materielle Ueberprüfung des Urteils vorzunehmen. Der kantonale Instanzenzug muß bei Verletzung von Art. 4 BVer. von Rechten aus der KV erschöpft sein [27]). (Ueber Wesen und Wirkungen des staatsrechtlichen Rekurses: [28])).

2. DIE ZUSTÄNDIGKEIT.

a). Die sachliche Zuständigkeit.

Das soloth. Gemeindesteuerrecht kennt keine einheitliche Steuerjustizorganisation in dem Sinne, daß alle Steuerstreitigkeiten durch die nämliche Behörde erledigt würden [29]). Vielmehr wird die Zuständigkeit der einzelnen Behörden nach sachlichen Gesichtspunkten abgegrenzt. Die *ORK* hat gemäß § 85 al. 3 GG «die Beschwerden eines Steuerpflichtigen gegen einen Einspracheentscheid der StK in Bezug auf seine eigene Einschätzung» zu beurteilen. Rekurse, die nicht diese Voraussetzungen erfüllen, hat sie dem RR zu überweisen [30]) [31]).

[23]) KRVerh. 1890, S. 385.
[24]) RB 1894, S. 171, RRP. Nr. 753.
[25]) Vgl Blumenstein II 567; vgl. Mäder, 108 ff.; Oswald, Rechtsschutz, 69 ff.; Zellweger, 8 ff.
[26]) Oswald, Rechtsschutz, 70; Zellweger, a.a.O., 8; Mäder, a.a.O., 114.
[27]) Vgl. Blumenstein II 568; vgl. Mäder, 114.
[28]) Mäder, 109; Oswald, Rechtsschutz, 70.
[29]) Vgl. oben Z. 1. dieses §.
[30]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 3, S. 16.
[31]) Vgl. oben Z. 1.

Der RR seinerseits entscheidet, gemäß den §§ 85 al. 2 und 111 GG, über alle andern steuerrechtlichen Streitigkeiten, insbesondere über Beschwerden gegen den Steuerplan, das Steuerregister, die Besteuerungsart überhaupt, Steuerausschreibungen und andere Steuerbeschlüsse der Gemeinde oder Gemeindebehörden [31]).

Vorbehalten sind hierbei, wie schon ausgeführt, die Streitigkeiten zwischen Staat und Gemeinde betr. die Gemeindesteuerpflicht des Staates und der unter seiner Verwaltung stehenden Fonds. Ueber den Bestand der Steuerpflicht entscheidet hier der *KR*, über ihre Höhe der *Zivilrichter*, gemäß § 2 des Gesetzes vom 10. Mai 1864 [31]). An diese Grenzen der sachlichen Zuständigkeit haben sich alle Behörden streng zu halten und sie von Amtes wegen zu prüfen [32]). Eine andere Abgrenzung, etwa nach dem Streitwert, ist im soloth. Gemeindesteuerrecht unbekannt. Gegenüber den Veranlagungsbehörden ist die Zuständigkeit der Steuerjustizbehörden klar abgegrenzt.

b). Die örtliche Zuständigkeit.

Die örtliche Zuständigkeit braucht im soloth. Gemeindesteuerwesen nicht abgegrenzt zu werden; denn für alle Gemeinden des Kantons kommt als Steuerjustizbehörde in jedem Fall nur eine einzige Instanz in Frage; ORK oder RR (bezw. KR). Diese Behörden sind einzige und oberste Instanzen für alle Gemeinden [33]). Die örtliche Zuständigkeit kann höchstens in dem Falle fraglich werden, wo die Zivilgerichte in der untern Instanz angerufen werden müssen [31]); maßgebend sind dabei die Vorschriften der soloth. Zivilprozeßordnung.

c). Die Prüfung der Zuständigkeit.

Die Prüfung der Zuständigkeit muß immer von Amtes wegen erfolgen, auch wenn sie nicht bestritten ist; wenn sich dabei ergibt, daß die betr. Steuerjustizbehörde nicht zuständig ist, so hat sie den Steuerfall von Amtes wegen der zuständigen Behörde zu überweisen [34]).

Der von einer unzuständigen Amtsstelle gefällte Steuerentscheid ist nichtig, «da das Urteil einer inkompetenten Behörde nicht Recht schaffen kann» [35]). Das ist von Bedeutung für die Vollstreckung des Urteils.

3. DIE INNERE ORGANISATION.

Besondere Bestimmungen sind hier nicht notwendig, wenn die Steuerjustiz einer schon bestehenden Behörde, RR, KR, Zivilrichter, übertragen wird. Anders wenn eigene Steuerjustizbehörden geschaf-

[32]) Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 168.
[33]) Vgl. Zellweger, 19.
[34]) ORK 1925/26, I. Ber., Nr. 3, S. 16.
[35]) Blumenstein II 573.

fen werden; wie die ORK [36]). Die betr. Bestimmungen sind niedergelegt in § 35 StStG, in den §§ 41 und 57 der VVO zum StStG und im Geschäftsreglement der ORK vom 20. Juni 1928 [37]).

a). Die Zusammensetzung.

Die ORK besteht aus 7 Mitgliedern und 2 Ersatzmännern, welche ehrenamtlich ihre Funktionen ausüben, und aus einem Sekretär, der staatlicher Beamter ist (§ 35 StStG). Der Sitz der ORK ist Solothurn (§ 57 VVO) [36]).

b). Die Geschäftsführung.

Der Präsident beruft die Mitglieder bezw. Suppleanten zu den Sitzungen ein, welche in der Regel in Solothurn an einem Mittwoch stattfinden (Geschäftsreglement § 1).

Das Quorum für die Fällung eines Entscheides ist 5 Mitglieder, bezw. Ersatzmänner (§ 57 VVO zum StStG).

Bei Behandlung von Rekursen der Mitglieder der ORK oder naher Verwandten derselben befinden sich diese im Abtretungsfall (§ 57 und § 41 VVO zum StStG). Die Betreffenden haben dies dem Präsidenten der ORK selber schriftlich mitzuteilen (Geschäftsreglement § 3). Besondere Verfahrenskompetenzen stehen dem Präsidenten der ORK zu (§ 57 VVO zum StStG, §§ 9, 10, 11, 13, 17, Geschäftsreglement). Im übrigen ist die Geschäftsordnung der ORK in einem von ihr selbst aufgestellten Reglement vom 20. Juni 1928 normiert (§ 57 VVO) [37]) [38]).

c). Amtspflichten und Verantwortlichkeit.

Die Amtspflichten der ORK sind in den oben zitierten Quellen festgelegt; so besteht z. B. für die Mitglieder die Lesepflicht bei der Zirkulation der Akten (§ 13 Gesch.Regl.); die Pflicht zur Entschuldigung im Verhinderungsfall bei den Sitzungen (§ 2 Gesch.R.). Die Schweigepflicht gilt allgemein. Der Sekretär der ORK führt die Registratur und die chronologische Kontrolle der Eingänge (§ 4 Gesch.Regl.); er verfaßt die motivierten Entscheide auf Grund der Beschlüsse der ORK (§ 16 Gesch.Regl.); er führt das Protokoll der Sitzungen und legt für jeden Fall ein Aktendossier an (§ 19 und § 6 des Gesch.Regl.). Hinsichtlich der strafrechtlichen, disziplinarischen und zivilrechtlichen Verantwortlichkeit gelten die allgemeinen kantonalen Vorschrften über die Beamtenverantwortlichkeit [39]).

---

[36]) Vgl. oben Z. 1. d). §.
[37]) Genehmigt vom RR am 6. Juli 1928.
[38]) Vgl. ORK 1925/26, I. Ber., S. 1.
[39]) Vgl. oben § 22. Z. 2. b).

§ 27.

Allgemeine Grundsätze des Verfahrens.

1. DIE INNERE GESTALTUNG.

Der Steuerprozeß steht unter der *Offizialmaxime*, «nach welcher der Richter die Leitung des Prozeßverfahrens, wie auch die Art und Weise der Feststellung der materiellen Wahrheit selbständig bestimmt und alle Maßnahmen anordnet, die ihm zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes als zweckdienlich und notwendig erscheinen» [1]). Daraus ergibt sich, daß im Steuerjustizverfahren «der Richter von Amtes wegen, die für das Urteil grundlegenden Tatbestände feststellen, die materielle Wahrheit ermitteln» muß. Die rechtsuchenden Parteien müssen insofern Beihilfe leisten, als sie verpflichtet sind, die vorhandenen Beweismittel vorzulegen. Die Steuerjustizbehörde ist an die Beweisanträge nicht gebunden [2]).

Die Justizbehörde braucht deshalb nicht auf Einvernahmen, Expertisen, usw., die von den Prozeßparteien vorgeschlagen werden, einzugehen, wenn sie ihr zwecklos erscheinen; und anderseits kann sie alle ihr notwendig erscheinenden Untersuchungsmaßnahmen und Beweismittel beschaffen lassen (vgl. VVO vom 21. Juli 1925 § 2).

Immerhin erleidet die Offizialmaxime für die *Einleitung* des Rekursverfahrens eine Einschränkung. «Die Einleitung des Rekursverfahrens erfolgt durch Einreichung einer Rechtsschrift seitens einer Partei. Wie im Zivilprozeß gilt also der Satz: ne procedat iudex ex officio. Die Partei kann auch jederzeit durch Rückzug des Rekurses das Verfahren abbrechen.» [3])

Eine sehr wichtige Auswirkung der Offizialmaxime besteht darin, «daß das Urteil unter vollständiger Außerachtlassung der Parteibegehren auf Grund des Resultates der amtlichen Untersuchung gefällt wird» [4]). Der Grundsatz: ne eat iudex ultra petita partium, hat also im Steuerprozeß keine Geltung; daraus folgt, daß das Urteil der Steuerjustizbehörden sowohl eine reformatio in peius, als auch eine reformatio in melius enthalten kann, d. h. daß das Urteil für den Rekurrenten günstiger, aber auch für ihn ungünstiger lauten kann, als er selbst es verlangt hat [5]).

«Diese Begründung wird erhärtet durch die Tatsache, daß im Steuerprozeß nicht nur die privaten Interessen des Rekurrenten, sondern auch öffentliche Interessen im Spiele stehen» [6]).

---

[1]) Mäder, 125.
[2]) Zellweger, 73 f.
[3]) Zellweger, 73; Mäder, 126.
[4]) Zellweger, 75.
[5]) Im gleichen Sinne Zellweger, 74 ff.; Mäder, 153 ff., Oswald, Rechtsschutz, 247 ff., 253.
[6]) Mäder, 157.

Bei der Steuereinklagung, Steuerrückforderung und Feststellungsklage ist die Steuerjustizbehörde an die Begehren der Parteien für ihr Urteil gebunden [7]). Anders beim Steuerrekurs: hier muß die Rekursinstanz die materielle Richtigkeit der Veranlagung ex officio prüfen und event. abändern. Sie kann deshalb im Urteil nicht an die Begehren der Parteien gebunden sein [8]). Die Zulässigkeit einer reformatio in peius ist zu bejahen; dies wird auch von der ORK angenommen. Umgekehrt darf aber auch eine Herabsetzung der Steuerforderung über das Parteibegehren hinaus vorgenommen werden, es muß einfach die wirklich geschuldete Steuer ermittelt werden, unabhängig von den Parteibegehren.

«Die Tätigkeit der Steuerjustizbehörde greift — im Gegensatz zu derjenigen der Steuerveranlagungsbehörde — niemals von Amtes wegen, sondern stets nur auf Anregung hin Platz» [9]). Aber auch im Verlauf des Justizverfahrens bildet die Mitwirkung der am materiellen Steuerrechtsverhältnis Beteiligten das charakteristische Merkmal der Institution. Das Steuerjustizverfahren stellt ein ausgesprochenes Parteiverfahren dar, wobei es von rein prozeßtechnischer Bedeutung ist, ob sich im Einzelfall zwei Parteien mit entgegengesetzten Parteiinteressen gegenüber stehen oder nicht [10]).

a). Die Bestimmung des Prozeßstoffes.

Die Bestimmung des Prozeßstoffes wird im Steuerprozeß nicht den Parteien, sondern dem Richter übertragen; es gilt also die Offizialmaxime. Das ist für die ORK ausgesprochen in § 2 der VVO vom 22. Juli 1925. Es entspricht dies der Natur der zu ermittelnden Steuerforderung als einer öffentlich-rechtlichen Abgabe. Eine Ausnahme besteht nur für den Fall, wo die Zivilgerichte entscheiden [11]).

b). Die Beschaffung des Prozeßstoffes.

Die Beschaffung des Prozeßstoffes geschieht beim Offizialprinzip durch den Richter [12]). Er hat aber die Parteien zur Mitwirkung anzuhalten. Es dürften der Justizbehörde alle beliebigen Beweismittel unterbreitet werden, auch wenn sie der StK nicht vorgelegen hatten [13]); es bestehen in dieser Hinsicht keine Schranken.

2. DIE ÄUSSERE GESTALTUNG DES VERFAHRENS.

Das «eigentliche Steuerjustizverfahren fußt auf den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsprozesses» [14]).

---

[7]) Blumenstein II 578.
[8]) Zu eng ist RB 1909, S. 175. RRP. Nr. 155 und 357.
[9]) § 85 al. 3 GG; VVO vom 21. Juli 1925 § 1.
[10]) Blumenstein II 575.
[11]) Vgl. oben § 26. Z. 1.
[12]) Vgl. oben S. 243a; ferner Mäder, 127.
[13]) Vgl. ORK 1928 III. B., Nr. 3, S. 15. Vgl. Note 30).
[14]) Blumenstein II 581.

a). Die Schriftlichkeit.

Der Steuerrekurs muß schriftlich eingeleitet werden (§ 1 VVO vom 21. Juli 1925). Mündliche Rekursanhebung ist belanglos [15]). Auch der Rückzug eines Rekurses muß schriftlich erfolgen [16]). Ebenso gilt für Steuereinklagung, Feststellungs- und Rückforderungsklagen im allgemeinen Schriftlichkeit [17]).

Nach dem Gesetz (§ 85 al. 2 und 3) muß die Vernehmlassung der StK schriftlich erfolgen (§ 1 VVO vom 21. Juli 1925). Mündlich sind nur gewisse Partei- und Zeugeneinvernahmen (§ 2 der VVO vom 21. Juli 1925).

b). Ausschluß der Oeffentlichkeit.

Der Ausschluß der Oeffentlichkeit ist notwendig mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die nicht der Oeffentlichkeit preisgegeben werden dürfen. «Der Ausschluß der Oeffentlichkeit betrifft regelmäßig auch die Parteien selbst» [18]).

c). Die Verfahrenspolizei.

Die Verfahrenspolizei obliegt dem Präsidenten der Steuerjustizbehörde, z. B. dem Präsidenten der ORK, der ihre Ausübung auch dem Sekretär übertragen kann (VVO zum StStG § 57). Sie äußert sich in Vorladungen, Fristansetzungen, Weisungen, Verhängung von Verfahrensnachteilen usw.

d). Die Prozeßkosten.

Es ist zu unterscheiden zwischen den im ordentlichen Administrativ- oder Zivilprozeßverfahren zu beurteilenden Steuerstreitigkeiten und dem Steuerrekursverfahren. Im erstgenannten Fall gilt ausnahmslos der Grundsatz einer Kostentragung durch die unterlegene Prozeßpartei, und es tritt diese Kostenpflicht regelmäßig sowohl hinsichtlich der amtlichen Kosten als auch der Parteikosten ein [19]).

Für das Steuerrekursverfahren vor der ORK ist die Gebühren- und Kostenfrage nach dem gleichen Grundsatz geregelt in der VVO vom 21. Juli 1925:

§ 3: «Für die Entscheidung von Gemeindesteuerrekursen durch die ORK wird von Letzterer keine Gebühr festgesetzt, wenn die Rekursbegehren des Steuerpflichtigen gänzlich gutgeheißen werden. Im Falle der gänzlichen Abweisung des Rekurses ist dagegen je nach dem Umfang der Rekursakten und den Vorkehren zur Abklärung der Streitsache eine Entscheidgebühr von Fr. 5.— bis Fr.

[15]) ORK 1930 V. B., Nr. 2 S. 10.
[16]) ORK 1931 VI. B., S. 3.
[17]) Blumenstein II 581.
[18]) Blumenstein II 582. Vgl. Mäder, 126.
[19]) Blumenstein II 582. Vgl. Zellweger, 70; Mäder, 163.

500.— festzusetzen und dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Bei teilweiser Abweisung des Rekursbegehrens des Steuerpflichtigen ist die Gebühr entsprechend niedriger zu bemessen. Die Auslagen für Expertisen und andere Erhebungen, welche vom Steuerpflichtigen beantragt oder von der ORK zur Abklärung des Steuerstreites angeordnet worden sind, erliegen bei vollständiger Gutheißung der Rekursbegehren des Steuerpflichtigen auf der Gemeinde; bei gänzlicher Abweisung der Rekurses, auf dem Steuerpflichtigen. Wird der Rekurs teilweise abgewiesen, so werden diese Auslagen angemessen auf die Gemeinde und den Rekurrenten verteilt. Parteikosten werden nicht zugesprochen.

§ 4: «Die dem steuerpflichtigen Rekurrenten auferlegten Gebühren und Kosten bilden mit dem festgesetzten Gemeindesteueranspruch eine vollstreckbare Forderung nach Art. 80 Sch KG und Art. 9 EG. Für Kosten, welche der Gemeinde, oder für Gebühren und Kosten, die dem rekurrierenden Steuerpflichtigen auferlegt sind, ist die Gemeinde haftbar. Die Gemeinde leistet Zahlung an den Staat und hat gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Forderungsrecht nach Abs. 1. Die Gebühren und Kosten sind durch das zuständige Oberamt einzuliefern und gemäß Weisung des Finanz-Departements zu verrechnen.» Die frühere Regelung der Kosten und Gebühren für Rekurse vor dem RR war grundsätzlich dieselbe [20]).

Bei den Gebühren handelt es sich nicht etwa um «Geldbußen» oder Strafgebühren; «die Entscheidgebühr ist vielmehr eine ordentliche Gerichtsgebühr und stellt ein Aequivalent dar für die Vornahme behördlicher Funktionen» [21]).

3. DER BEWEIS.

Damit die Steuerjustizbehörde einen Steuerstreit entscheiden kann, muß sie die zu Grunde liegenden Tatsachen kennen; diese müssen durch Beweis im prozeßrechtlichen Sinne erhärtet werden.

a). Die Beweislast.

Die Beweislast «besteht darin, daß eine bestimmte Prozeßpartei die Verpflichtung hat, für die Ermöglichung einer Erwahrung gewisser Tatsachen zu sorgen» [22]).

Aber was zu beweisen ist, und wie der Beweis zu erfolgen hat, hängt kraft der Offizialmaxime von der Steuerjustizbehörde ab.

aa). Der Inhalt der Beweislast.

Der Inhalt der Beweislast besteht zunächst aus dem Beweisantrag an den Richter, den Beweis zu veranlassen und aus der

[20]) RRB vom 2. I. 1917. A.S. 1916/18. S. 356.
[21]) ORK 1929, IV. B., S. 5.
[22]) Blumenstein II 584. Vgl. Mäder, 144; Oswald, Rechtsschutz, 258.

Nachweispflicht der beweispflichtigen Partei durch Angaben oder Beibringung der erforderlichen Beweismittel.

bb). Die rechtliche Bedeutung der Beweislast.

Die rechtliche Bedeutung der Beweislast äußert sich darin, «daß deren Nichterfüllung den Richter der Verpflichtung enthebt, die betr. Tatsache zu Gunsten der Partei bei seiner Entscheidung in Betracht zu ziehen, was eine materielle Beurteilung des Streitfalles zu ungunsten der Partei herbeiführen kann.» [23]).

Dieser Grundsatz ist auch für die ORK ausgesprochen in § 2 der VVO vom 21. Juli 1925: «Gibt der Rekurrent die verlangte Auskunft nicht oder nur mangelhaft, oder leistet er die erforderlichen Nachweise nicht, so gilt dies als Verzicht des Steuerpflichtigen auf diese Rechtsvorkehren und es hat die ORK, gestützt auf das vorliegende Material zu entscheiden».

cc). Die Verteilung der Beweislast.

«An sich gilt der allgemeine Grundsatz, daß jede Partei diejenigen Tatsachen zu beweisen hat, welche zur Erwahrung der von ihr aufgestellten Behauptungen und im weiteren Sinn zur Unterstützung ihrer Rechtsbegehren dienen» [24]).

Nach zivilistischen Grundsätzen müßte stets die Gemeinde die Beweislast tragen, da sie als Steuergläubigerin aus dem Steueranspruch Rechte ableitet. Diese Lösung hatte der RR früher tatsächlich im Steuerrekursverfahren vorgesehen; nur bei Unterlassung der Selbsttaxation mußte der Steuerpflichtige die Beweislast tragen [25]). Diese Lösung ist praktisch nicht gut möglich; deshalb wird im Steuerrekursverfahren, im Feststellungsprozeß und bei der Rückforderungsklage die Beweislast dem Steuerpflichtigen übertragen [26]). Immerhin besteht die Beweislast des Steuerschuldners im Rekursverfahren nur in Bezug auf die subjektive Steuerpflicht, bei einer Abweichung der StK von seiner Steuererklärung, bei einer event. nachträglichen Erhöhung der getroffenen Einschätzung; er trägt sie aber nicht dafür, daß er ein von der StK angenommenes Steuerobjekt nicht oder nicht im behaupteten Umfang besitze [26]).

Bei der Steuereinklagung hingegen obliegt die Beweislast der Gemeinde; sie muß Bestand und Höhe der Steuerforderung beweisen. Sie kann sich dabei allerdings auf die Unterlagen berufen, die in der Hand der Steuerpflichtigen sind, und deren Vorlegung verlangen. Dasselbe gilt auch bei der Geltendmachung der Steuerstrafen und Steuernachforderungen [27]).

---

[23]) Blumenstein II 585. Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 263 f.
[24]) Blumenstein II 585.
[25]) RB 1890, S. 70.
[26]) Blumenstein II 586.
[27]) Vgl. oben § 19 Z. 3; § 20 Z. 6.

Für die Einreichung und Absendung von Rechtsbegehren, Einsprachen, Rekursen, usw. ist immer der Rekurrent beweispflichtig [28]).

b). Die Beweismittel.

Die VVO vom 21. Juli 1925 zählt einige Beweismittel auf für das Steuerrekursverfahren, während für die übrigen Steuerprozeßarten überhaupt alle Angaben fehlen. Die betr. Steuerjustizbehörde kann selber verfügen, welche Beweismittel verwendet werden sollen; sie hält sich dabei an die allgemeinen Grundsätze. Die Beweismittel sind äußerlich den Feststellungsmitteln der Veranlagung sehr ähnlich [29]). Doch ist diese Aehnlichkeit nur äußerlich; die beiden sind ganz unabhängig voneinander. Es ist durchaus zulässig, daß vor der Steuerjustizbehörde Beweismittel vorgebracht werden, die als Feststellungsmittel der Veranlagungsbehörde nicht vorgelegen hatten. Diese Möglichkeit ergibt sich auch aus der Offizialmaxime, die dem Steuerrichter erlaubt, jedes beliebige Beweismittel anzuordnen, gleichgültig, ob es im Veranlagungsverfahren schon vorgebracht worden war oder nicht [30]) [31]).

Wie die Beweismittel, so können auch die Einreden, z. B. Irrtum, vor der Steuerjustizbehörde geltend gemacht werden, ohne daß sie im Veranlagungsverfahren vorgebracht wurden [32]).

aa). Parteiaussage.

Die Parteiaussage hat im Steuerjustizverfahren eine besondere Bedeutung. Im Steuerprozeß vor dem RR ist eine Aussage der Gemeinde direkt vorgesehen; § 85 Al. 2 GG. Die Vernehmlassung der Gemeindesteuerbehörde beim Steuerrekurs vor der ORK ist nicht eine eigentliche Parteiaussage, da ja der StK nicht Parteieigenschaft zukommt. Ganz allgemein wird die Einvernahme des Steuerpflichtigen als Beweismittel vorgesehen; VVO vom 21. Juli 1925 § 2. Die Einvernahme kann schriftlich oder mündlich geschehen; persönliche Einvernahmen vor der ORK sind zu protokollieren (VVO vom 21. Juli 1925 § 2 Al. 2).

bb). Urkunden.

Urkunden gelten stets als Beweismittel. «Oeffentliche Urkunden sind für ihren Inhalt bis zum Nachweis des Gegenteils als beweiskräftig anzusehen (ZGB Art. 9), während die inhaltliche Richtigkeit einer Privaturkunde stets zu beweisen und vom Richter nach freiem Ermessen zu würdigen ist» [33]). Als Beweismittel fallen besonders die Geschäftsbücher in Betracht. Ihre Einsichtnahme darf

[28]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 7. S. 17.
[29]) Vgl. oben § 24.
[30]) ORK 1928, III. B., Nr. 3. S. 15.
Vgl. ferner Oswald, Rechtsschutz, 100; Steuerveranlagung, 184.
[31]) Vgl. Zellweger, 57 ff.; Mäder, 129; Oswald, Rechtsschutz, 265.
[32]) ORK 1929, IV. B., Nr. 7. S. 17.

indessen «ohne besondern Antrag des Steuerpflichtigen nur angeordnet werden, wenn dieser in Folge seiner Eintragung ins Handelsregister gem. Art. 877 OR zur Buchführung verpflichtet ist» [33]).

cc). Sachverständige.

Sachverständige können von der Steuerjustizbehörde mit der Untersuchung der Geschäftsbücher oder mit der Begutachtung anderer steuertechnischer Fragen betraut werden (VVO vom 21. Juli 1925 § 2 Al. 1). Diese Fachexperten werden in Steuerrekursverfahren vom Präsidenten der ORK bezeichnet auf Vorschlag der Parteien oder nach eigenem Befinden. Im letzteren Fall haben die Parteien Gelegenheit, den bezeichneten Experten abzulehnen (Gesch.Regl. § 10).

dd). Augenschein.

Auch ein Augenschein kann von der Steuerjustizbehörde als Beweismittel angeordnet werden.

ee). Steuerinventar.

Das Steuerinventar ist im Steuerjustizverfahren nicht mehr vorgesehen, nachdem es als Feststellungsmittel der Veranlagung in den meisten Reglementen vorgesehen ist [34]). Aber die Steuerjustizbehörde kann sich auf das Ergebnis des Inventars in der Veranlagung stützen.

ff). Zeugenaussagen.

Die Zeugenaussage von Drittpersonen kann sich nur auf bestimmte, vom Zeugen sinnlich wahrgenommene Tatsachen beziehen, nicht etwa auf Werturteile.

gg). Auskunftspflicht.

Die Auskunftspflicht bestimmter privater Personen und öffentlicher Organe ist im Veranlagungsverfahren geregelt. Die dort gegebenen Auskünfte können im Steuerjustizverfahren verwertet event. hier nachgeholt werden [34]) [35]).

c). Die Stellung der Steuerjustizbeörde.

Die beweisrechtliche Stellung der Steuerjustizbehörde ist die der freien Beweiswürdigung. Der Richter bewertet nach seinem Ermessen den Beweiswert der vorgebrachten Beweismittel, sowie ihre Bedeutung für den Entscheid [36]). Die Offizialmaxime erlaubt dem Richter, bestimmte Beweismittel abzulehnen, oder nach abgeschlossener Untersuchung noch neue zu beschaffen [37]). — Immerhin darf das Ermessen nicht willkürlich sein; der Richter darf nicht unmög-

[33]) Blumenstein II 591.
[34]) Vgl. oben § 18 Z. 1. a). (§ 24).
[35]) Vgl. Blumenstein II 594.
[36]) RB 1907, S. 162. RRP. Nr. 3368. Vgl. Mäder, 148; Oswald, Rechtsschutz, 269.
[37]) Blumenstein II 595.

liche Beweismittel verlangen und muß anderseits die vorgebrachten Beweismittel prüfen [38]).

Buchhaltungen werden von der ORK gewürdigt, sofern sie den Eindruck der Glaubwürdigkeit und Zuverlässigkeit erwecken [39]).

4. DER GANG DES PROZESSVERFAHRENS.

Ueber das Verfahren vor BG s. [40]); über das Steuerrekursverfahren [41]). Betr. das Verfahren in den übrigen Steuerjustizprozessen (Steuereinklagung, Feststellungsklage, usw.) hat der RR eine Verordnung herausgegeben. Insbesondere behandelt er die allgemeinen Steuerbeschwerden nach § 85 al. 2 GG (RRB vom 7. Sept. 1932).

«Beschwerden gegen den Steuerplan, das Steuerregister und gegen die Besteuerungsart überhaupt, welchen nicht entsprochen worden ist von der StK, fallen also in die Kompetenz des RR.

Voraussetzung für solche Beschwerden ist, daß sie von den Gemeinde-StK behandelt und abschlägig beschieden worden sind. Daraufhin steht es dem Einsprecher zu, innert 14 Tagen seit der Mitteilung des Kommissionsentscheides die Beschwerde dem RR einzureichen. Die StK ihrerseits hat in der Vernehmlassung ihren Beschluß und die Gründe, welche sie veranlaßt haben, der Einsprache nicht Folge zu geben, dem RR zur Kenntnis zu geben (§ 85 al. 2). Hierauf fällt der RR seinen Entscheid.» [42]).

§ *111* des GG gibt aber dem Bürger noch einen direkten Rekurs an den RR, mit Uebergehung der StK; danach ist jeder Beteiligte berechtigt, innert 14 Tagen nach Bekanntmachung des betr. Gemeindebeschlusses gegen Steuerpläne, Steuerausschreibungen, Steuerlisten, beim RR Einsprache zu erheben. Die Versäumung der Frist bedeutet hier Nicht-Eintreten [42]).

«Ist aber die verspätet eingereichte allgemeine Einsprache stichhaltig, so sollen trotzdem Vorkehren getroffen werden, daß die notwendigen Aenderungen in den folgenden Steuerjahren durchgeführt werden» [42]). Die letztgenannten Beschwerden, gestützt auf § 111 GG, welche direkt an den RR gerichtet werden, betreffen allgemeine Gemeindebeschlüsse, Steuerpläne, Steuerreglemente, die von der Gemeindeversammlung beschlossen worden waren. Die Verfügungen der StK hingegen, die sich nicht auf eine Selbsttaxation beziehen (§ 85 al. 13), müssen nach § 85 al. 2 zuerst der StK selber vorgelegt und können erst auf abschlägigen Bescheid hin dem RR unterbreitet werden. — Die Behörde muß auf die Beschwerde oder den Rekurs auch eintreten, wenn die StK oder Gemeinde sie anerkennt [43]).

[38]) ORK 1929, IV. B., Nr. 24. S. 47.
[39]) ORK 1931, VI. B., S. 3. Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 265.
[40]) Blumenstein II 596 f.
[41]) Vgl. § 28.
[42]) RRB vom 7. September 1932, RRP. Nr. 3509, noch nicht publiziert.
[43]) Oswald, Rechtsschutz, 91.

§ 28.

Der Steuerrekurs.

1. WESEN UND AUFBAU.

Steuerrekurs ist jedes Steuerjustizverfahren, das der Anfechtung einer vorausgegangenen Steuerveranlagung dient [1]). Er ist eine bestimmte Art der Verwaltungsbeschwerde. Er kann im soloth. Gemeindesteuerrecht angewendet werden bei den Vermögens-, Einkommens-, Personal- und Haushaltungssteuern; bei den Besitzessteuern (Hundesteuern) tritt an seine Stelle die ordentliche Verwaltungsbeschwerde.

a). Das Ziel des Rekursverfahrens.

Das Ziel des Steuerrekursverfahrens ist «die justizmäßige Ueberprüfung einer Steuerveranlagung, wobei nicht bloß die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Veranlagungsverfügung, sondern auch die zahlenmäßige Richtigkeit der getroffenen Steuereinschätzung zu beurteilen ist» [1a]).

Die Tätigkeit der Rekursbehörde ist daher in vielen Fällen äusserlich eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens.

b). Voraussetzung des Steuerrekurses.

Voraussetzung des Steuerrekurses ist stets eine vorausgegangene Steuerveranlagung gegen den Rekurrenten selber. Eine Beschwerde betr. die Besteuerung und Veranlagung von Drittpersonen oder betr. Verwendung der Gemeindesteuern kann nicht auf dem Wege des Steuerrekurses geltend gemacht werden, sondern durch Beschwerde beim RR nach § 85 al. 2 [2]).

«Der Steuerrekurs kann begründet werden mit der Behauptung mangelnder Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde, mit der Bestreitung der Steuerhoheit des Gemeinwesens, der Steuerpflicht in subjektiver und objektiver Hinsicht, mit dem Vorwurf unrichtiger Berechnung der Steuer oder einer Verletzung bestimmter Verfahrensvorschriften» [3]). Das Veranlagungsverfahren muß endgültig abgeschlossen sein, bevor ein Steuerrekurs angehoben werden kann. Da nun im soloth. Gemeindesteuerrecht ein Einspracheverfahren vorgesehen ist (§ 85 GG), so muß auch dieses endgültig durchgeführt sein; ein Steuerrekurs kann sich überhaupt nur gegen einen Einspracheentscheid der StK richten (§ 85 al. 3 GG). Die Durchführung eines Einspracheverfahrens und die Mitteilung eines Einspra-

---

[1]) Blumenstein II 599.

[1a]) Blumenstein II 600.

[2]) RB 1884, S. 189.
RB 1908, S. 201, RRP. Nr. 346.
ORK 1925/26 I. B., Nr. 3, S. 16. Vgl. Zellweger, 34; Oswald, Rechtsschutz, 144; 229.

[3]) Blumenstein II 601.

cheentscheides ist daher die notwendige Voraussetzung für die Anhebung eines Steuerrekurses [4]). Einen unrichtigen Entscheid hat unter diesem Gesichtspunkt die ORK im Jahre 1928 gefällt [5]); sie ist damals auf einen Rekurs eingetreten, ohne daß der betr. Rekurrent vorher das Einspracheverfahren auch nur angehoben hätte; sie gibt zwar in den Motiven zu, daß sie «im Grunde» nicht darauf eintreten sollte, daß aber «soviele praktische Gründe für die sofortige materielle Behandlung sprechen, daß eine Rückweisung an die Gemeinde sich erübrigen darf». Trotzdem widerspricht dieser Entscheid dem klaren Recht des § 85 al. 3 GG. Vom juristischen Standpunkt aus ist er nicht zu rechtfertigen. Den Beweis dafür, daß das Einspracheverfahren angehoben worden ist, hat im Streitfall der Rekurrent selber zu leisten. Er ist für die Absendung der Einsprachebegehren beweispflichtig. Kann der Beweis nicht erbracht werden, so ist Nicht-Eintreten auf den Rekurs vor der ORK am Platze [6]).

Das Einspracheverfahren muß rechtmäßig durchgeführt sein; wenn es gesetz- oder reglementswidrig durchgeführt wurde, z. B. betr. Auflage der Steuerregister, so wird die Einschätzung, auch bei daheriger Verspätung der Rekurseinreichung nicht rechtskräftig; es wird in diesem Falle auch auf verspätete Rekurse eingetreten [7]).

Von der Mitteilung des Einspracheentscheides an [8]), beginnt die im Gesetz vorgesehene Frist von 14 Tagen für die Einreichung des Rekurses zu laufen (§ 85 al. 3). Diese Mitteilung braucht nicht notwendig schriftlich zu erfolgen, wenn sie mündlich ebenso gut vor sich gehen kann [8]) [9]).

Die angefochtene Veranlagungsverfügung (Einspracheentscheid) muß die *Interessen* des Rekurrenten verletzen; das setzt natürlicherweise voraus, daß die Veranlagung einen höhern Steuerbetrag verlangt, als die Steuererklärung des Steuerpflichtigen. Stimmen Steuererklärung und Steuerveranlagung überein, «so kann auf den vom Steuerschuldner erhobenen Rekurs nur eingetreten werden, wenn nachgewiesen ist, daß die Steuererklärung auf einem Irrtum beruht» [10]).

Da die Nicht-Einreichung einer Steuererklärung oder deren Verspätung nach allen Gemeindesteuerreglementen die *Verwirkung* des Einspracherechtes nach sich zieht, so ist damit auch ein Verlust des Rekursrechtes gegeben. Aber auch in diesem Fall, wenn eine Selbsttaxation unterlassen oder verspätet eingereicht worden ist, be-

[4]) RB 1891, S. 16. Vgl. Zellweger, 45 f.
[5]) ORK 1928, III. B., Nr. 2. S. 14.
[6]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 7. S. 17.
[7]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 9. S. 18.
[8]) Vgl. oben § 23 Z. 7.
[9]) ORK 1930, V. Ber., Nr. 2. S. 10.
[10]) Blumenstein II 602. Vgl. Zellweger, 46; Oswald, Rechtsschutz, 230.

hält sich die ORK vor, gemäß ihrer stetigen Praxis, doch auf den Rekurs einzutreten, wenn eine offenbare Rechtsverletzung oder Willkür vorliegt von Seiten der StK [11]).

Nach der ältern Praxis des RR war auf jeden Fall, auch bei Verspätung der Selbsttaxation ein Rekursrecht gegeben [12]); doch hat der RR diese Praxis sehr bald wieder verlassen, und schon seinerseits den gleichen Grundsatz angewendet, wie heute die ORK [13]).

Willkür liegt nach der Praxis der ORK vor, wenn die StK wider besseres Wissen eine Erhöhung der Schulden [14]) oder das Fehlen jeden Einkommens nicht berücksichtigt [15]).

Rechtsverletzung liegt vor, wenn eine StK das Steuerreglement verletzt, z. B. durch reglementswidrige Einstellung des Existenzminimums [16]). Die ORK hat die Frage der Verwirkung des Rekursrechtes von Amtes wegen zu prüfen.

c). Die Rekursparteien.

Zur Rekurserhebung ist aktiv legitimiert der Steuerschuldner bezw. sein gesetzlicher Vertreter, der Steuersubstitut, Steuersukzessor. Er muß schon im Veranlagungsverfahren Partei gewesen sein, und die Veranlagung muß sich gegen ihn richten. Ausgenommen ist der Steuersukzessor, der den Steuerrekurs auch anheben kann, wenn er selber nicht im Veranlagungsverfahren beteiligt war.

Die anzufechtende Veranlagungsverfügung mußte sich im übrigen gegen den Rekurrenten persönlich richten, nicht etwa gegen Dritte; deshalb ist es unzulässig, daß ein Steuerpflichtiger an die ORK rekurriert gegen die zu hohe oder zu niedrige Besteuerung von Drittpersonen [17]). Eine Popularklage gibt es nicht [18]).

Die Gemeinde ist zur Rekursanhebung im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht legitimiert; sie ist nicht Rekurspartei; das positive Recht bietet dafür keine Handhabe, und die Praxis der zuständigen Instanzen hat dies je und je abgelehnt, z. B. der RR in einem längern Rekursentscheid von 1922 [19]); allein die dort angeführten Gründe gegen die Parteifähigkeit der Gemeinde im Steuerrekurs sind kaum überzeugend; es spricht aus dem Entscheid die irrige Meinung, die StK sei Veranlagungspartei, während sie doch Ver-

[11]) ORK 1929, IV. B., Nr. 4. S. 14. Nr. 5. S. 15.
ORK 1930, V. Ber., Nr. 6. S. 16, und vgl. S. 3.
ORK 1931, VI. Ber., S. 3. Vgl. RB 1884. S. 149.
[12]) RB 1890, S. 70.
[13]) RB 1893, S. 13. RB 1909, S. 183. RRP. Nr. 1472, 1474. RB. 1911, S. 174.
[14]) ORK 929, IV. B., Nr. 4. S. 14.
[15]) ORK 1930, V. B., Nr. 6. S. 16.
[16]) ORK 1929, IV. B., Nr. 5. S. 15.
[17]) RB 1884 S. 149. ORK 1925/26, I. B., Nr. 3. S. 16.
[18]) Vgl. Zellweger, 34; Oswald, Rechtsschutz, 144.
[19]) RB 1922 S. 200. RRP. Nr. 1939.

anlagungsbehörde ist [20]) [21]). Als solche hat sie nicht die fiskalischen Interessen der Gemeinde zu wahren, sondern einen objektiv richtigen Entscheid zu fällen; da ist es denn wohl denkbar, daß eine Gemeinde einen Veranlagungsentscheid von ihrem fiskalischen Standpunkt aus anfechten wollte. Darum sollte der Gemeinde (nicht etwa der StK!) Parteifähigkeit im Steuerrekursverfahren gegeben werden.

Nach dem heutigen Rechtsstand handelt es sich also bei der Erledigung von Steuerrekursen vor ORK um ein einseitiges Prozeßverfahren [22]), ohne eigentliche Passivlegitimation der Gemeinde [23]).

De lege ferenda wäre es erstrebenswert, der Gemeinde auch die Legitimation zur Rekursanhebung zu gewähren; einerseits wird sie in Bezug auf einige negative Punkte, z. B. Beweislast, Kosten usw., wie eine Partei belastet; aber anderseits hat sie nicht die Möglichkeit, weder im Veranlagungs- noch im Rekursverfahren, ihre Interessen energisch zu vertreten, wie es ihr in der Parteistellung möglich wäre; und doch sind auch für die Gemeinde bei jedem Steuerrekurs sehr wichtige Interessen auf dem Spiel. Es ist zu hoffen, daß ein künftiges Steuergesetz der Gemeinde auch eine Rekurslegitimation einräumt, wie dies heute schon bei den Staatssteuern dem Finanz-Departement möglich ist.

d). Aufbau des Rekursverfahrens.

Der Anstoß zum Rekursverfahren geht nicht von der Rekursbehörde, sondern stets vom Steuerpflichtigen aus durch die Rekurseinreichung. Da die Gemeinde nicht Prozeßpartei ist, kann sie nicht zur Rekursbeantwortung aufgefordert werden. Die ORK hat vielmehr eine Vernehmlassung der StK, deren Entscheid angefochten wurde, anzuordnen. Dies ist das Einleitungsverfahren.

2. DAS EINLEITUNGSVERFAHREN.

Das Einleitungsverfahren hat den Zweck, der ORK als Steuerjustizbehörde die Streitsache vorzutragen. Es hat zwei Bestandteile.

a). Der Steuerrekurs.

Der Steuerrekurs muß das Verfahren überhaupt veranlassen; «er besteht in der Anrufung des Entscheides der Steuerjustizbehörde durch das dazu legitimierte Subjekt (Rekurrent)» [24]).

[20]) Vgl. oben § 21. Z. 3. § 22. Z. 1.
[21]) ORK 1927, II. B., Nr. 6. S. 18.
[22]) Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 150.
[23]) Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 96.
[24]) Blumenstein II 604.

aa). Der Inhalt des Rekurses.

A). Das Rechtsbegehren.

«Das Rechtsbegehren gibt an, daß der Rekurrent die Aufhebung oder eine Abänderung der Veranlagung verlangt, und in welchem Umfang, bezw. nach welcher Richtung hin eine solche erfolgen soll» [24]). Dabei kann sich der Rekurs auch gegen solche Posten richten, die im Einspracheverfahren nicht angefochten worden waren; durch die Rekursanhebung wird nämlich die ganze Taxation hängig; es ist nicht möglich, daß etwa die Einkommenstaxation rechtskräftig würde, weil nur gegen die Vermögenstaxation Einsprache erhoben worden war. Das Rechtsbegehren kann also immer auf Abänderung der ganzen Taxation gehen, nicht nur der im Einspracheverfahren angefochtenen [25]).

Das Rechtsbegehren kann sich aber nur auf Abänderung der eigenen Taxation richten, nicht aber gegen die Taxation von Drittpersonen [26]). Aus der ganzen Fassung des Rekurses müssen bestimmte Begehren des Rekurrenten ersichtlich sein [27]).

Es kann die Zulässigkeit oder die Richtigkeit der Veranlagungsverfügung angefochten werden.

B). Die Begründung des Rekurses.

Die Begründung des Rekurses besteht in der Anführung aller Tatsachen, die für eine Gutheißung des Rechtsbegehrens von Belang sind [28]). Die VVO vom 21. Juli 1925 verlangt schriftliche Begründung innert der gesetzten Frist. Eine bloße Anmeldung des Rekurses ohne beiliegende Begründung genügt nicht [29]). Ebenso wurde es seinerzeit vom RR gehalten [30]).

Die Begründung des Rekurses muß sich beziehen auf die Frage der Steuerhoheit, der Gemeinde, auf die sachliche und örtliche Zu-

[25]) ORK 1929, II. B., Nr. 9. S. 21.
ORK 1928, III. B., Nr. 4. S. 15.
ORK 1929, IV. B., S. 3.
ORK 1929, IV. B., Nr. 7. S. 17.
im Gegensatz dazu RB 1898. S. 281. RRP. Nr. 1009.
[26]) RB 1884, S. 149. RB 1908, S. 211, RRP. Nr. 346.
ORK 1925/26. I. B., Nr. 3. S. 6.
[27]) VVO v. 21. Juli 1925. § 1.
ORK 1925/26. I. Ber., S. 3.
ORK 1928, III. B., S. 3.
ORK 1929. IV. B., S. 4.
ORK 1930, V. Ber., S. 3.
ORK 1931, VI. B., S. 2.
[28]) Blumenstein II 605.
[29]) ORK 1925/26. I. B., S. 3.
ORK 1929. IV. B., S. 4.
ORK 1930. V. Ber., S. 3.
Vgl. Mäder, 100.
[30]) RB 1899. S. 211. RRP. Nr. 2992.
RRB v. 22. 4. 1910; A.S. 1906/10. S. 821.

ständigkeit der StK, auf die Einhaltung der gesetzlich oder reglementarisch vorgeschriebenen Verfahrensgrundsätze, auf die Frage nach Vorhandensein und Beschaffenheit des Steuerobjektes und nach der Steuerbemessung [31]). Der Rekurs kann sich also sowohl auf Gesetzes- bezw. Reglementsverletzung, wie auch auf Interessenverletzung durch die StK berufen; also auch Ermessensentscheide sind von der ORK zu überprüfen [32]).

Alle diese Momente können ev. die Gutheißung des Rekurses bewirken; es ist also möglich, daß auch andere Momente als nur «Gesetzesverletzung oder offenbarer Irrtum» zur Rekursbegründung genügen, zum Unterschied vom Staatssteuerverfahren [33]).

C). Die Beweismittelangabe.

Die VVO vom 21. Juli 1925 § 1 al. 1 verlangt, daß dem Rekursbegehren die betr. Beweismittel beigelegt oder wenigstens angegeben werden [34]). Nicht beigebrachte Beweismittel können aber von der ORK auch im spätern Verlauf des Verfahrens kraft der Offizialmaxime jederzeit verlangt werden.

bb). Die Form des Rekurses.

Als Form des Rekurses ist Schriftlichkeit gefordert (§ 1 al. 1 VVO vom 21. Juli 1925). «Erforderlich ist stets die Unterschrift des Rekurrenten oder seines gesetzlichen Vertreters» [35]). Ein Kollektivrekurs an die ORK, gestützt auf § 85 al. 3 ist, außer bei der Steuersolidarität, ausgeschlossen [36]).

cc). Die Rekursfrist.

Die Einhaltung der Rekursfrist von 14 Tagen ist eine prozessuale Voraussetzung. Nach § 85 al. 3 des GG und § 1 al. 1 der VVO vom 21. Juli 1925 muß der Steuerrekurs innert 14 Tagen seit der amtlichen Mitteilung des Einspracheentscheides der StK eingereicht werden. Diese gesetzliche Frist ist zwingend und kann natürlich nicht durch ein Gemeindesteuerreglement abgekürzt werden [37]). Die Rekursfrist gilt als eingehalten, wenn der Rekurs am letzten Tag der Frist um 18 Uhr der Post übergeben worden ist, bezw. zum Beweis dafür den Poststempel bis 18 Uhr trägt [38]). Diese Praxis hat die ORK stets angewendet [39]).

---

[31]) Blumenstein II 605.
RB 1910. S. 145. RRP. Nr. 1186.
[32]) Mäder, 107 f. Zellweger, 50; Oswald, Rechtsschutz, 224 ff.
[33]) RB 1899. S. 211, RRP. Nr. 2992.
[34]) Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 217; Zellweger, 54 f.
[35]) Blumenstein II 606. Vgl. Zellweger, 48; Mäder, 98 f.; Oswald, Rechtsschutz, 196.
[36]) Vgl. oben § 25 Z. 3.
[37]) RB 1893, S. 142.
[38]) ORK 1927, II. B., Nr. 7. S. 19.
[39]) ORK 1928, III. B., S. 3. ORK 1929, IV. B., S. 5.
ORK 1930, V. B., Nr. 8. S. 18; ORK 1931, VI. B., S. 3.

Bei Doppelbesteuerungskonflikten muß wenigstens eine der erfolgten Taxationen in der gesetzlichen Frist angefochten werden [40]). «Die Rekursfrist wirkt peremtorisch, d. h. durch ihre Nichteinhaltung wird die Veranlagung rechtskräftig und damit das Rekursrecht verwirkt» [41]). Dieser Grundsatz wird auch von der ORK ausgesprochen [42]).

Eine Fristversäumnis gilt nach der VVO vom 21. Juli 1925, § 7, nur dann als entschuldigt, wenn glaubhaft nachgewiesen wird, daß der Rekurrent durch wesentliche Hindernisse an der Innehaltung der Frist verhindert war [42]a). Als Entschuldigungsgründe dieser Art kommen in Betracht: schwere Krankheit [43]), falsche Angaben der Rekurfrist durch die StK, entschuldbare Unkenntnis der Rekursfrist [44]), falsche oder ungenaue Adresse bei der Taxationsmitteilung der StK [45]). Ortsabwesenheit während der ganzen Dauer der Rekursfrist [46]), usw.

Diese Entschuldigungsgründe muß der Rekurrent schon in der verspäteten Rekursfrist geltend machen, da die Einhaltung der Rekursfrist als Prozeßvoraussetzung von Amtes wegen zu prüfen und wegen unentschuldigter Versäumnis Nichteintreten auf den Rekurs beschlossen werden muß, ohne Durchführung des eigentlichen materiellen Untersuchungsverfahrens [47]) [48]).

dd). Einreichungsstelle.

Einreichungsstelle für die Rekurserklärung ist nach § 85 al. 3 GG die kantonale ORK mit Sitz in Solothurn. Die Rekurserklärung wird unter dieser Adresse vom Sekretariat der ORK in Solothurn zu Handen des Präsidenten der ORK entgegengenommen. Der Steuerpflichtige wird bei der Mitteilung des Einspracheentscheides durch die StK auf die Einreichungsstelle aufmerksam gemacht. Die Gefahr eines Nichteinlangens der Rekursschrift bei der ORK trägt der Rekurrent selber [47]).

ee). Die Wirkung der Rekurseinreichung.

Die Wirkung der Einreichung des Rekurses bei der ORK besteht im Eintritt der Rechtshängigkeit des Rekurses [49]). Es ist anzunehmen, daß die Rechtshängigkeit mit dem Eingang der Rechtsschrift

[40]) ORK 1927, II. B., Nr. 8. S. 20; ORK 1930, V. B., Nr. 3. S. 12.
[41]) Blumenstein II 607. Vgl. Zellweger, 48; Mäder, 102; Oswald, Rechtsschutz, 176.
[42]) ORK 1930, V. Ber., S. 3.
[42]a) Vgl. Zellweger, 45 f., Mäder, 103.
[43]) ORK 1929, IV. B., Nr. 4. S. 14; ORK 1930, V. B., S. 4.
[44]) ORK 1927, II. B., S. 3.
[45]) ORK 1928, III. B., Nr. 2. S. 14.
[46]) ORK 1930, V. Ber., S. 4.
[47]) Blumenstein II 608. Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 188.
[48]) ORK 1927, II. B., Nr. 7. S. 19.
[49]) Vgl. besonders Zellweger, 51; auch Mäder, 116.

bei der adressierten Behörde eintritt [50]). Es schadet also dem Beschwerdeführer nicht, wenn er irrtümlich seinen Rekurs an einer falschen Stelle einreicht. Die ORK ist verpflichtet, die bei ihr eingereichten Rekurse, für die sie nicht zuständig ist, dem RR zu überweisen; das gleiche gilt für alle andern Instanzen [51]).

Mit Zellweger und Mäder ist anzunehmen, «daß die Steuerrekurseingabe innert der 14-tägigen Frist verändert werden darf, und zwar sowohl hinsichtlich des Rekursbegehrens, wie auch des Rekursgrundes. Ein Rückzug des Rekurses ist stets zulässig. Deshalb muß auch eine Herabsetzung des Rekursbegehrens als statthaft bezeichnet werden, weil sie ja einen teilweisen Rückzug bedeutet» [52]).

Die Einreichung des Steuerrekurses hat den vollständigen Devolutiveffekt zur Folge. Die Rekursbehörde muß sich nun mit dem Steuerfall befassen. Sie tritt in jeder Hinsicht an die Stelle der Veranlagungsbehörde. Der Fall unterliegt ausschließlich der ORK, nicht mehr der StK [53]). Und zwar ist die ORK verpflichtet, den Rekurs zu behandeln. «Ein Nichteintreten auf den Rekurs seitens der zuständigen Behörde ist eine Rechtsverweigerung, gegen welche letztinstanzlich der staatsrechtliche Rekurs an das Bundesgericht ergriffen werden kann, gestützt auf Art. 4 BV» [54]). Ohne Rekursanhebung innert der gesetzlichen Frist wäre der Einspracheentscheid der StK in Rechtskraft erwachsen [55]).

Die Rechtshängigkeit des Rekurses vor der ORK bedeutet zwar nach der herrschenden Praxis des soloth. Gemeindesteuerrechtes nicht eine Verschiebung der Fälligkeit; die Steuerforderung ist nach mehreren Reglementen trotzdem fällig auf den Termin der generellen Fälligkeit, wenigstens zu dem Betrag der Selbsttaxation. Anderseits steht nachher event. dem Steuerpflichtigen ein Rückforderungs- bezw. der Gemeinde ein Nachforderungsanspruch zu [56]). Der Rekurseinreichung kommt also nicht Suspensiveffekt zu. Hingegen liegt dann unter Umständen kein rechtskräftiger und vollstreckbarer Rechtsöffnungstitel vor, wenn auch Zahlung verlangt werden kann [57]).

Die Nichteinreichung eines Rekurses läßt nicht den Schluß zu, daß der Steuerpflichtige die Taxation der StK als richtig anerkannt habe, oder gar daß er sie auch für die kommenden Steuerjahre an-

---

[50]) Vgl. Zellweger, 51; Mäder, 116.
[51]) Vgl. § 26 Z. 2. c).
[52]) Mäder, 116; vgl. Zellweger, 52.
[53]) Mäder, 117; Oswald, Rechtsschutz, 107.
[54]) Zellweger, 44.
[55]) RB 1895. S. 137. RRP. Nr. 1300. Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 100.
[56]) Vgl. § 10. Z. 2. § 19. Z. 1. § 29.
[57]) Zellweger, 54; anderer Ansicht Mäder, 117 ff.
Oswald, Rechtsschutz, 102 ff. Anmerkung 33, S. 105 ist unrichtig.

erkenne [58]). Allerdings wird sie dadurch für das betr. Steuerjahr rechtskräftig und vollstreckbar.

b). Die Vernehmlassung der StK.

Die Vernehmlassung der StK darf nicht etwa als Rekursantwort der Gemeinde als Prozeßpartei aufgefaßt werden. Es handelt sich dabei vielmehr um eine amtliche Auskunfterteilung zum Steuerrekurs [59]) [60]). Der RR hat in einem Entscheid die Vernehmlassung der StK unrichtigerweise als Parteifunktion aufgefaßt [61]).

§ 1 al. 2 der VVO vom 25. Juli 1925 bestimmt darüber: «Die Rekursschrift ist vom Präsidenten der ORK unter Ansetzung einer angemessenen Frist, die auf ein vor Ablauf derselben gestelltes Begehren erstreckt werden kann, der Gemeindesteuerbehörde zur schriftlichen Vernehmlassung mitzuteilen, mit der Androhung, daß die Begehren des Rekurrenten als anerkannt gelten, wenn die Frist unbenützt abläuft». Darin liegt eine starke Inkonsequenz; die Gemeinde wird hier mit einem Rechtsnachteil bedroht, der ihr gegenüber nur berechtigt wäre, wenn sie Parteifähigkeit im Verfahren hätte [62]).

Die StK hat in ihrer Vernehmlassung «im allgemeinen die vorgenommenen Aenderungen an der Selbsttaxation oder gegenüber der bisherigen Taxation zu begründen, immerhin ohne daß eine strikte Beweislastverteilung vorgenommen werden kann» [63]).

Unerläßlich ist, daß jede Vernehmlassung der StK das Datum der Mitteilung des Einspracheentscheides angibt, zwecks Berechnung der Rekursfrist [64]).

Wenn die StK die ihr zur Vernehmlassung gesetzte Frist nicht einhält, so setzt der Präsident der ORK nochmals eine Frist an, damit die StK ihre Versäumnis entschuldigen kann; diese Entschuldigung wird der ORK vorgelegt. Trifft keine oder nur eine von der ORK als ungenügend empfundene Entschuldigung ein, so wird der Fall abgeschrieben unter Anerkennung der Rekursbegehren [65]) (Geschäftsreglement § 9). Logischerweise dürfte die Versäumnis der Vernehmlassung der StK, die ja rein begutachtenden Charakter haben kann, für die Gemeinde keinerlei Rechtsnachteile zur Folge haben, da ja die Gemeinde gar nicht Partei ist [62]).

---

[58]) RB 1893. S. 143. RB 1899, S. 218. RRP. Nr. 3546.
[59]) Blumenstein II 610.
[60]) Vgl. besonders Zellweger, 57; Oswald, Rechtsschutz, 96.
[61]) RRB vom 20. März 1914. A.S. 1914/15. S. 1298.
[62]) Vgl. Oswald, Rechtsschutz, 96.
[63]) RRB vom 20. März 1914. A.S. 1914/15. S. 1298.
RB 1900, S. 218. RRP. Nr. 2924, 3035, 3048, 3049.
RB 1904, S. 91. RRP. Nr. 3189. RB 1908, S. 210. ORK 1931. VI. B. S. 3.
[64]) ORK 1929, IV. B., S. 4.
[65]) ORK 1927, II. B., Nr. 5 und 6. S. 17 und 18.

3. DAS UNTERSUCHUNGSVERFAHREN.

Das Untersuchungsverfahren hat den Zweck, die prozessuale Wahrheit über die im Einleitungsverfahren von den Parteien angerufenen Tatsachen zu ermitteln, damit gestützt darauf ein richtiges Urteil gefällt werden kann.

a). Der Gegenstand der Untersuchung.

Der Gegenstand der Untersuchung ergibt sich aus dem Rechtsbegehren und seiner Begründung; kraft der Offizialmaxime kann sie sich aber auch auf neue Gesichtspunkte erstrecken. Sachlich umfaßt die Untersuchung dreierlei Fragen.

aa). Formalrechtliche Fragen.

Zuständigkeit der Rekursbehörde, Legitimation der Rekurrenten, Einhaltung der Rekursfristen, Beobachtung aller gesetzlichen Formalitäten sind Fragen, welche von Amtes wegen und vorgängig jeder materiellen Untersuchung geprüft werden müssen.

Wenn eine dieser Prozeßvoraussetzungen fehlt, so tritt die ORK gar nicht auf die materielle Beurteilung der Sache ein.

bb). Materiellrechtliche Fragen.

Es sind ferner zu prüfen die Fragen materiellrechtlicher Art, ob die Veranlagung den Grundsätzen des materiellen Steuerrechts entspricht, wie sie in den kantonalen Gesetzen und im betr. Gemeindesteuerreglement enthalten sind; also Fragen der subjektiven Steuerpflicht, der Steuerzugehörigkeit, des Steuerobjektes, der Steuerbemessung.

cc). Richtigkeit der Steuerveranlagung.

Schließlich hat die ORK auch die Richtigkeit der Steuereinschätzung zu prüfen. Dabei hat nicht die rechtliche Erwägung, sondern das Ermessen die ausschlaggebende Bedeutung, d. h. «die ermessensmäßige Würdigung äußerer Tatsachen und deren Bedeutung für die Steuerbemessung» [66]).

b). Die Durchführung der Untersuchung.

Die Durchführung des Untersuchungsverfahrens ist kraft der Offizialmaxime Sache der ORK selber. Bisweilen wird die Untersuchung einzelnen Mitgliedern der ORK übertragen, sei es daß ein Steuerstreit einem Mitglied der ORK zur Untersuchung und Bearbeitung übertragen wird, oder daß dem Sekretär der ORK einzelne Untersuchungsmaßnahmen (z. B. Einvernahmen) überbunden werden. Dies ist allgemein ausgesprochen in § 2 al. 1 der VVO vom 21. Juli 1925). Das Geschäftsreglement bestimmt in § 10: «Exper-

ten und Einvernahmen kann der Präsident der ORK selber vornehmen, oder damit Mitglieder der ORK beauftragen».

Dem betr. Mitglied der ORK stehen regelmäßig die gleichen Befugnisse und Zwangsmittel zu, wie der ORK selber [66]). Bei Nichtbeantwortung von Verfügungen des Präsidenten, bezw. des Untersuchungsorgans, wird der Rekurs auf Grund der vorliegenden Akten entschieden [67]).

Die Untersuchungsmaßnahmen bestehen in der Feststellung der maßgebenden Tatsachen und in der Verwendung der vorhandenen Beweismittel. Das mit der Untersuchung beauftragte Mitglied der ORK hat Einvernahmen, Bücheruntersuchung, Zeugenverhöre durchzuführen.

c). Die Stellung der Parteien.

Die Stellung der Parteien ist im positiven Steuerrecht nicht näher umschrieben. Der Steuerschuldner ist verpflichtet, bei der Beschaffung von Beweismitteln mitzuwirken. Im übrigen wird der Gang des Untersuchungsverfahrens gemäß der Offizialmaxime von der ORK selber bestimmt (Vgl. VVO vom 21. Juli 1925 § 2 al. 1). Ein gesetzlich garantiertes Recht auf Einvernahmen, Zeugenverhör, Replik zur Rekursvernehmungslassung der StK besteht für die Rekurrenten nicht, wenn es nicht die ORK anordnet. Der Rekurrent hat die Möglichkeit, entweder selber einen Experten vorzuschlagen, oder wenn dieser der ORK nicht genehm war, den vom Präsidenten der ORK bestimmten abzulehnen (§ 10 Gesch.Regl.) [68]).

4. DAS ENTSCHEIDUNGSVERFAHREN.

Der Entscheid kann unter zwei verschiedenen Gesichtspunkten [69]) erfolgen:

a). Der Nichteintretensbeschluß.

Der Nichteintretensbeschluß ist eine Ablehnung der Rekursbehörde, sich mit dem Rekurs materiell zu befassen. Er ist dann gegeben, wenn die formalen Voraussetzungen einer Beurteilung durch die angerufene Instanz fehlen [70]). Dies ist der Fall bei sachlicher oder örtlicher Unzuständigkeit der angerufenen Rekursbehörde [71]), bei mangelnder Prozeßfähigkeit des Rekurrenten [72]), bei Nichteinhaltung der Rekursfrist [73]), bei Verwirkung des Re-

[66]) Blumenstein II 612. Vgl. ferner dazu Zellweger, 67.
[67]) ORK 1931, VI. B., S. 3.
[68]) Vgl. zu diesem Punkte die allgemeinen Ausführungen von § 27.
[69]) Oswald, Rechtsschutz, 272 f.
[70]) Blumenstein II 614.
[71]) Vgl. § 26 Z. 2.
[72]) Vgl. § 25 Z. 3.
[73]) Vgl. § 28 Z. 2.

kursrechtes durch Nichteinreichung einer Selbsttaxation [74]). — Die Untersuchung über das Vorhandensein der Prozeßvoraussetzungen, d. h. über den Nichteintretensbeschluß, muß immer vor der materiellen Untersuchung erfolgen; denn diese fällt mit dem Nichteintretensbeschluß ohnehin weg. Bei Rückzug oder vorbehaltloser Bezahlung der Steuer schreibt der Präsident der ORK diese Fälle ab (§ 17 Gesch.Regl. [75])); ebenso bei der Versäumnis der Vernehmlassung [76]).

b). Materielle Beurteilung des Rekurses.

Die materielle Beurteilung des Rekurses stützt sich auf die Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens. Hingegen ist die ORK in ihrem materiellen Entscheid nicht an die Begehren der Parteien gebunden [77]). — Der Entscheid muß sich auch auf die Prozeßkosten beziehen [78]). Die Verhandlungen gehen unter Ausschluß der Oeffentlichkeit vor sich, die Urteilsberatung auch unter Ausschluß der Parteien. — Regelmäßig wird für jeden Rekursfall ein Referent bestellt, der dem Kollegium der ORK den Fall darlegen und einen Antrag stellen muß (§ 11 Gesch.Regl.). Vor der Sitzung zirkulieren die Akten bei den Mitgliedern der ORK, welche sie zu lesen und zu prüfen haben (§ 13 Gesch.Regl.). Der Entscheid wird nach dem Votum des Referenten und nach der Diskussion gefällt (§ 14 Gesch. Regl.).

c). Eröffnung des Entscheides.

Eine Eröffnung des Entscheides muß immer erfolgen, ob es sich um einen Nichteintretensbeschluß handelt oder um eine materielle Beurteilung. Sie erfolgt durch Zustellung einer schriftlichen, mit einer Begründung versehenen Ausfertigung des Rekursentscheides [79]).

d). Rechtskraft des Urteils.

Dem Urteil der ORK kommt formelle Rechtskraft zu; d. h. das Urteil ist mit keinem ordentlichen Rechtsmittel mehr anfechtbar [80]).

Die materielle Rechtskraft des Entscheides, d. h. die durch die einmal erfolgte Beurteilung der Sache eingetretene Unveränderlichkeit der Rechtslage im streitigen Verhältnis, ist nicht absolut. «Die Rechtskraft besteht nur während der Dauer einer Steuerperiode. Ein Steuerrekursurteil hat im Steuerverfahren der nachfolgenden Periode keine rechtliche Bedeutung mehr» [81]). Eine Abänderung des

[74]) Vgl. § 28 Z. 2; § 20 Z. 4.
[75]) ORK 1931, VI. B., S. 3.
[76]) ORK 1927, II. B., Nr. 5, S. 17.
Vgl. oben Z. 2 dieses §.
[77]) Etwas zu eng ist RB 1909, S. 175, RRP. Nr. 155, 357.
[78]) Vgl. oben § 27 Z. 2. d).
[79]) Vgl. in Bezug auf das Verfahren im allgemeinen oben § 27. Vgl. Zellweger, 66.
[80]) Zellweger, 67; vgl. Mäder, 158; Oswald, 273.
[81]) Zellweger, 69; vgl. Mäder, 160; besonders Oswald, 274.

Rekursentscheides ist sodann auch möglich durch einen Steuererlaß [82]). Auch die Nachbesteuerung seitens der Gemeinde ist eine Schranke der materiellen Rechtskraft [82]) [83]).

5. DAS RECHTSMITTELVERFAHREN.

Die ORK ist einzige und letzte Instanz in Steuerrekursen aus dem Gebiet des Gemeindesteuerwesens nach § 85 Al. 3 des GG. Ein Rechtsmittelverfahren, durch das ihre Entscheide appellatorisch oder kassatorisch an andere, höhere Instanzen weitergezogen werden könnten, gibt es demnach im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht. Es ist nur ein revisorisches Rechtsmittel vorgesehen, d. h. «eine Anrufung der nämlichen Instanz zu neuer Beurteilung der Sache auf Grund bestimmter Beweisgründe» [84]).

Das *Wiedererwägungsgesuch* war praktisch schon lange zugelassen worden, als es noch keine positivrechtliche Regelung gefunden hatte. «Seine Voraussetzungen beruhen darin, daß der Gesuchsteller neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel beibringt, die geeignet sind, die tatsächliche oder rechtliche Grundlage des früheren Entscheides in wesentlichen Punkten zu ändern, deren rechtzeitige Beibringung dem Gesuchsteller nicht möglich war» [85]).

Die VVO des KR vom 21. Juli 1925 zum Gesetz betr. Abänderung des Beschwerdeverfahrens bei der Staats- und Gemeindesteuer vom 29. März 1925 [86]) ordnet in ihrem § 6 ziemlich eingehend das Wiedererwägungsgesuch und das dabei zu beobachtende Verfahren:

«Auf Wiedererwägungsgesuche gegenüber Entscheiden der ORK in Gemeindesteuersachen ist nur einzutreten:

a. wenn dieselben innert 30 Tagen nach Zustellung des Entscheides der ORK eingereicht werden;

b. wenn sie neue Tatsachen oder Beweismittel vorbringen, die im früheren Rekursverfahren noch nicht beigebracht werden konnten; die Geltendmachung anderer Tatsachen und Beweismittel ist im Wiederaufnahmeverfahren nur dann zulässig, wenn für die Unterlassung der frühern Anbringen stichhaltige Gründe glaubhaft gemacht werden» [87]).

«In derselben Rekurssache kann nicht mehr als einmal Wiedererwägung verlangt werden.

---

[82]) Mäder, 162; Zellweger, 69; vgl. oben § 19, Z. 2.

[83]) Diese Ausführungen über die Rechtskraft eines Urteils der ORK gelten mutatis mutandis auch für die Rechtskraft der Taxations- und Einspracheentscheide. Vgl. oben § 23, Z. 7, S. 228.

[84]) Blumenstein II 616.

[85]) Blumenstein II 622.

[86]) KRB vom 21. Juli 1925, A.S. 1925/26, S. 90/98.

[87]) Vgl. dazu ORK 1927, II. B., Nr. 6. S. 18.

«Die Bestimmungen über die Tragung der Kosten und Auslagen im Gemeindesteuerverfahren gelten in analoger Weise auch für Wiedererwägungsgesuche» [88]).

Ein Entscheid der ORK nach diesen Grundsätzen liegt vor [89]).

Nach der frühern Regelung des Verfahrens vor dem RR, die sich von der heutigen nicht stark unterscheidet, konnte eine Wiedererwägung beim RR auch verlangt werden, wenn eine Gesetzesverletzung durch den RR behauptet wurde; darin liegt ein Anklang an die Kassation [90]).

Bei einem Wiedererwägungsgesuch ist in der Regel eine Vernehmlassung der StK nicht einzuholen. «Wenn dagegen beschlossen wird, auf das Gesuch einzutreten, so ist über allfällige neue Tatsachen und Beweismittel die Meinung der Vorinstanz einzuholen» (Gesch.Regl. § 20).

6. Kapitel
Die Steuervollstreckung.

§ 29.
Der Steuerbezug.

1. DIE STEUERENTRICHTUNG.

Die Erfüllung der Steuerschuld geschieht durch die Steuerentrichtung. Sie ist ein Institut des Verwaltungsrechtes und richtet sich nur soweit nach zivilrechtlichen Normen, als dies im positiven Steuerrecht vorgesehen ist [1]).

a). Die Art der Steuerentrichtung.

Die Steuer kann nur durch Barzahlung in gesetzlicher Schweizerwährung entrichtet werden.

Andere Zahlungsmittel, sowie jede Verrechnung sind im Steuerrecht ausgeschlossen.

---

[88]) VVO des KR vom 21. Juli 1925, §§ 3 und 4; vgl. oben § 27 Z. 2. d).
[89]) ORK 1931 VI. B., Nr. 6. S. 18.
[90]) RRB vom 22. April 1910, A.S. 1906/10, S. 821.
RB 1910, S. 145, RRP. Nr. 1186.
[1]) Blumenstein II 633.

b). Das Subjekt der Steuerentrichtung.

Subjekt der Steuerentrichtung ist der Steuerpflichtige, bezw. der solidarisch Mithaftende, der Steuersubstitut, der Seuersukzessor [2]). «Die Fiskalorgane sind jedoch verpflichtet, den Steuerbetrag mit Tilgungswirkung von jedem Dritten entgegenzunehmen, der als Bevollmächtigter oder als Geschäftsführer ohne Auftrag in der gesetzlich vorgesehenen Weise Zahlung leisten will» [3]).

c). Der Zeitpunkt der Steuerentrichtung.

Für den Zeitpunkt der Steuerentrichtung ist maßgebend die Fälligkeit der Steuerforderung [4]). Die Fälligkeit der Steuer wird in den Steuerreglementen der Gemeinden bestimmt; meist sind generelle Fälligkeitstermine vorhanden; es sind dann alle Steuern auf den gleichen Termin, bezw. auf die gleichen Termine bei Ratenzahlungen fällig. Eine besondere Fälligkeit ist meist vorgesehen für die Liegenschaftenreingewinnsteuer [4]). Eine Verschiebung der Fälligkeit wird ab und zu veranlaßt bei Wegzug des Steuerschuldners [4]), oder bei flottanten Aufenthaltern, so z. B. bei stark wechselndem Arbeitspersonal [4]) [5]). — In diesem Fall kann die Steuer sofort eingezogen. bezw. in Betreibung gesetzt werden [6]). Abgesehen von diesem Ausnahmefall tritt die Zahlungspflicht regelmäßig zeitlich nicht schon mit dem eigentlichen Fälligkeitstermin ein, sondern das Reglement sieht über den letzteren hinaus noch eine eigentliche Zahlungsfrist vor [7]) [8]) [9]).

Die Befristung der Steuerzahlung ist öfters sogar eine doppelte, indem nach Ablauf der Zahlungsfrist dem Schuldner noch eine sogen. Mahnfrist angesetzt und erst nach deren Ablauf zur Zwangsvollstreckung geschritten wird [7]) [10]). Dabei ist meist eine besondere Mahngebühr angesetzt [11]).

Mit dem unbenützten Ablauf der Zahlungs- und Mahnfristen ist die Voraussetzung für die Anhebung einer Betreibung gegeben. Wer auf den festgesetzten Termin nicht bezahlt, hat einen Verzugszins zu entrichten [12]); anderseits wird oft bei der Zahlung des ganzen Steuerbetrages in einem frühern Zeitpunkt ein Steuerskonto gewährt [12]).

---

[2]) Vgl. oben § 11; § 12; § 18 Z. 3.
[3]) Blumenstein II 625.
[4]) Vgl. § 10 Z. 2. und die dort zit. Reglemente.
[5]) RB 1906, S. 194.
[6]) Blumenstein II 626.
[7]) Blumenstein II 627.
[8]) Vgl. § 10 Z. 2 und die dort zitierten Reglemente.
[9]) z. B. Solothurn § 28; Zuchwil Art. 15; O.-Buchsiten § 29; Dulliken Art. 2.
[10]) z. B. Grenchen § 28; Burgäschi § 25; Kappel § 30; Olten § 27.
[11]) z. B. Grenchen § 28; Kappel § 30.
[12]) Vgl. § 18 Z. 2.

Eine Steuerstundung, d. h. die Hinausschiebung der Fälligkeit ist auch in einzelnen Reglementen vorgesehen [13]) und bewirkt damit natürlich auch eine Hinausschiebung der Zahlungspflicht.

d). Die Form der Steuerentrichtung.

Die Steuer ist stets eine Bringschuld, d. h. der Steuerschuldner muß den Steuerbetrag an einer bestimmten Bezugsstelle entrichten. Zur Erleichterung der Einzahlungen werden öfters Posteinzahlungsscheine und Postcheck verwendet [14]).

Häufig wird der Steuerbetrag in mehreren Raten bezogen:
75 Gemeinden haben 2 Raten vorgesehen [15]),
7 Gemeinden haben 3 Raten vorgesehen [16]),
2 Gemeinden haben 4 Raten vorgesehen [17]). Die übrigen Gemeinden haben nur eine Rate. — Jede Rate hat ihren eigenen Fälligkeitstermin und ihre eigenen Zahlungsfristen. Auch wenn bei der Fälligkeit der 1. Rate die Steuer noch nicht rechtskräftig ist, muß auf Grund der Selbsttaxation der Betrag bezahlt werden [18]).

2. DIE GRUNDLAGEN DES STEUERBEZUGES.

Die Grundlagen des Steuerbezuges müssen Bestand und Höhe der Forderung ausweisen.

a). Die Veranlagungsverfügung.

Mittelbare Grundlage des Steuerbezuges ist eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung, bezw. ein Steuerjustizentscheid. Daraus ergeben sich Steuerpflicht und Steuerbetrag. Unter Umständen ist bei der generellen Fälligkeit die Steuerforderung schon zahlbar, bevor die Veranlagungsverfügung oder der Rekursentscheid rechtskräftig geworden, «perfektioniert» ist [19]) [20]).

b). Der Steuerzettel.

Unmittelbare Grundlage des Steuerbezuges ist der Steuerzettel. Er dient zur Information des Steuerpflichtigen über die Höhe des Steuerbetrages, bezw. der einzelnen Raten und über den Zahlungstermin; ferner dient er zugleich als Zahlungsaufforderung. Die Angaben des Steuerzettels sind schließlich auch noch maßgebend für die Bezugsstelle, welche die Steuerzahlung entgegennimmt. Diese stellt eine Quittung aus, wenn der auf dem Steuerzettel angegebene

[13]) z. B. Metzerlen § 11; vgl. § 10 Z. 2.
[14]) z. B. Solothurn § 28; Grenchen § 29.
[15]) z. B. Solothurn, Selzach, Biberist, Lohn, Zuchwil.
[16]) Grenchen, Gretzenbach, Olten, Starrkirch, Lostorf, N.-Gösgen, Trimbach.
[17]) Kyburg-Buchegg, Dornach.
[18]) z. B. Grenchen § 28.
[19]) RB 1888, S. 213, RRP. 1878 Nr. 423.
[20]) Vgl. Blumenstein II 629; vgl. § 10 Z. 2; vgl. Z. 1 dieses §.

Steuerbetrag einbezahlt wurde. Beschwerden gegen den Zahlungsausweis (Steuerzettel) sind auf dem Verwaltungsrechtswege an die StK bezw. an den RR zu richten [21]). Die Angaben des Zahlungsausweises müssen materiell richtig sein, d. h. sich auf die Veranlagungsverfügung bezw. den Steuerjustizentscheid stützen.

c). Das Steuerregister.

Grundlage für die Anfertigung dieser Steuerzettel bilden die von der StK aufgestellten Steuerregister (§ 83 GG). Dies sind amtliche Register über alle Steuerfälle einer Gemeinde. Sie dienen zur Kontrolle über sämtliche Steueransprüche einer Gemeinde. Sie werden an Hand des Steuerveranlagungsverfahrens und parallel damit geführt. Die Führung der Steuerregister liegt nach § 83 GG der StK ob; sie untersteht der Aufsicht des Gemeinderates nach § 16 Z. 5 GG und des RR nach § 91 GG. «Ihrer rechtlichen Natur nach stellen die Steuerregister in erster Linie eine authentische Verurkundung der Ergebnisse des Veranlagungs- und Steuerjustizverfahrens dar. Als öffentliche Urkunden schaffen sie bis zum erbrachten Nachweis der Unrichtigkeit vollen Beweis für ihren Inhalt.» [22]) Die Steuerregister müssen nach § 84 GG wenigstens 8 Tage lang allen Beteiligten zur Einsicht vorliegen; darauf stützen sich dann die Einsprachen [23]). Trotzdem ist eine Gemeinde berechtigt, zu verbieten, daß von ihren Steuerregistern Abschriften veranstaltet werden [24]). Wenn eine Gemeinde ihre Steuerregister nicht durch Druck veröffentlicht, hat sie das Recht, von den Staatssteuerregistern Einsicht zu nehmen [25]). Einzelne Gemeinden sehen in ihren Reglementen vor, daß die Steuerregister im Druck veröffentlicht werden können, wenn die Gemeindeversammlung dies beschließt [26]).

3. DIE BEZUGSORGANISATION.

Die meisten Steuern sind an die ordentlichen Kassenstellen der betr. Gemeinde zu zahlen, z. B. an den Gemeindekassier, an das Steueramt (in Solothurn [27])). Die betr. Zahlungsstelle wird im Steuerzettel genannt, der auch als Grundlage für die Zahlung dient. Wo die Veranlagung der Gemeindesteuer zusammen mit der Staatssteuer vorgenommen wird [28]), ist auch der Bezug gemeinsam organisiert [29]). Bei außerordentlichen Umständen kann auch sonst ein einheitlicher

[21]) Blumenstein II 631. Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, S. 207 f.
[22]) Blumenstein II 633.
[23]) Vgl. oben § 23.
[24]) RRB vom 1. März 1904, A.S. 1901/05, S. 622.
[25]) RRB vom 23. Juli 1920, A.S. 1919/20, S. 718.
[26]) z. B. Grenchen § 24; Kappel § 26. Vgl. Oswald, Steuerveranlagung, S. 213 f.
[27]) Solothurn § 28.
[28]) Olten, Grenchen; vgl. oben § 23.
[29]) vgl. Note 28).

Bezug von Gemeinde- und Staatssteuern angeordnet werden (z. B. für bestimmte Arbeiter in Grenchen [30]).

4. DAS BEZUGSVERFAHREN.

Das Bezugsverfahren ist im soloth. Gemeindesteuerrecht nicht eingehend geregelt; es schließt sich zeitlich und funktionell an das Veranlagungs- oder Steuerjustizverfahren an.

Es wird eingeleitet durch das *Vorbereitungsverfahren*, welches der Feststellung der Steuerbeträge der einzelnen Steuerpflichtigen dient. Diesen wird dann der Steuerzettel zugestellt [31].

Das *Inkassoverfahren* beginnt mit der Zahlungsaufforderung und der Bekanntmachung der Zahlungsfristen. Diese sind bestimmt in 52 Gemeinden [32] im Steuerreglement; oder sie werden jährlich bestimmt durch die Gemeindeversammlung in 5 Gemeinden [33], durch den Gemeinderat in 10 Gemeinden [34], durch die StK in 29 Gemeinden [35] [36].

An das Inkassoverfahren schließt sich in einigen Gemeinden das Mahnverfahren an. «Darin wird den säumigen Steuerschuldnern durch öffentliche Bekanntmachung die sog. Mahnfrist angesetzt, binnen deren jene — (ev. mit Bezahlung einer Mahngebühr) — ihrer Zahlungspflicht nachkommen können [37] [38].»

Die *Steuerabrechnung* endlich schafft eine Kontrolle über den Steuerbezug bezw. über alle Steuerausstände.

5. DIE SCHULDBETREIBUNG.

Die Zwangsvollstreckung der Steueransprüche der Gemeinden richtet sich nach den Normen des SchKG vom 11. April 1889. Das soloth. Gemeindesteuerrecht enthält darüber keine Sondervorschriften. Es kann deshalb auf § 27 und § 28, in Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, verwiesen werden [39].

Zu betonen ist, daß das kantonale Einführungsgesetz zum SchKG vom 6. Sept. 1891, Art. 9, folgende Bestimmung enthält:

«Beschlüsse und Entscheide der zuständigen Verwaltungsbehörden in Steuersachen sind vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleich-

[30] RB 1912, S. 167, RRP. Nr. 647.
[31] Vgl. oben Z. 2. dieses §.
[32] z. B. Balsthal, Gretzenbach, Winznau, Dornach.
[33] z. B. Küttigkofen, Lüßligen, Unterramsern.
[34] z. B. Biberist, Gunzgen, Meltingen.
[35] z. B. Kappel, Olten, Schönenwerd, Trimbach, Beinwil.
[36] Vgl. zu diesem Punkt oben § 10 Z. 2.
[37] Blumenstein II 637; vgl. dazu oben Z. 1 c). dieses §.
[38] z. B. Grenchen § 28; Kappel § 30; mit Mahngebühren Olten § 27; Burgäschi § 25.
[39] Blumenstein II 638 ff. Ferner Mäder, 120, 166 f.

gestellt (Art. 80 des Bundesgesetzes). «Damit ist festgestellt, daß sowohl die rechtskräftigen Entscheide der StK, also die Steuertaxationen der StK, die weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren angefochten wurden, und die Einspracheentscheide der StK, gegen die kein Steuerrekurs erhoben wurde, als auch die Entscheide der ORK und des RR in Gemeindesteuersachen gültige Voraussetzungen für die Erteilung einer definitiven Rechtsöffnung bilden [40]).

[40]) RB 1895, S. 137, RRP. Nr. 1300.